

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

**MAESTRIA EN DERECHO
MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO**

“EL CONTROL DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA”

ANDREA AGUIRRE BERMEO

2008

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis o parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Andrea Catalina Aguirre Bermeo.
Quito, 28 marzo de 2008

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR

ARÉA DE DERECHO

MAESTRIA EN DERECHO
MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

“EL CONTROL DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA”

ANDREA AGUIRRE BERMEO

TUTORA: AB. CARMEN AMALIA SIMONE LASSO

QUITO - 2008

RESUMEN

A lo largo de este trabajo de investigación se efectuará un análisis pormenorizado del inciso segundo del artículo 273 del Código Tributario que se refiere al control de legalidad en materia tributaria. Se dará singular importancia al control que se debe efectuar sobre la expedición de los actos administrativos dictados por la Administración Pública en ejercicio de sus facultades establecidas en ley, por ello se relacionará todos los aspectos tratados en esta investigación con los principios constitucionales que rigen la materia; así partiremos del precepto constitucional establecido en el artículo 196 de la Carta Magna que señala que los actos administrativos podrán ser impugnados ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.

Este trabajo esta compuesto por tres capítulos. En el primero de ellos se estudiara las nociones fundamentales que nos permitirán sentar las bases sólidas para entender sobre qué conceptos se debe efectuar el control de legalidad y la naturaleza jurídica de los procesos en el ámbito tributario; en el segundo capítulo analizaremos a través de qué recursos, acciones o herramientas establecidos en la ley ocurre este control en sede administrativa y en sede judicial; y, finalmente en un último capítulo examinaremos la jurisprudencia emitida por la Sala de lo Fiscal y la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia relacionándola con los criterios emitidos por el Tribunal Constitucional sobre el mismo tema. Concluiremos determinando si todos estos enunciados de carácter formal, a la luz de las garantías y principios señalados en la Constitución Política de la República, son en la práctica efectivamente respetados y aplicados al momento de dictar sentencia por parte de lo jueces contenciosos tributarios.

DEDICATORIA

A mis padres.

A mis hermanos.

A mis sobrinos.

A mis amigos.

AGRADECIMIENTO

Al doctor José Vicente Troya Jaramillo y a la abogada Carmen Amalia Simone Lasso, quienes con sus enseñanzas magistrales y consejos prácticos han sido verdaderos maestros y amigos en mi vida, y que con sus conocimientos y generosidad han contribuido abnegadamente en la elaboración de esta investigación.

A todo el personal que conforma el Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, por estar siempre prestos a brindar su ayuda y colaboración.

TABLA DE CONTENIDO

“EL CONTROL DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA”

CAPITULO PRIMERO.....	1
EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.....	1
1.1 Noción General.....	1
1.2 Actividad Reglada y Actividad Discrecional de la Administración.....	2
EL ACTO ADMINISTRATIVO.....	5
2.1 Concepto.....	5
2.2 Elementos.....	10
2.2.1 Elementos Esenciales.....	10
2.2.2 Elementos Accidentales.....	21
2.2.3 Características del Acto Administrativo.....	23
EL PROCESO TRIBUTARIO EN SEDE ADMINISTRATIVA.....	27
3.1 Naturaleza.....	27
EL PROCESO TRIBUTARIO EN SEDE CONTENCIOSA.....	34
4.1 Naturaleza.....	34
CAPITULO SEGUNDO.....	44
EL CONTROL DE LEGALIDAD.....	44
1.1 Alcance y naturaleza del control de legalidad.....	44
1.2 El control de legalidad en sede administrativa.....	54
1.3 El control de legalidad en sede contenciosa.....	67
CAPITULO TERCERO.....	86
ANALISIS JURISPRUDENCIAL SOBRE EL CONTROL DE LEGALIDAD....	86

1.1 Sentencias emitidas por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador.....	86
1.2 Sentencias emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador.....	94
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	99
BIBLIOGRAFIA.....	102

CAPITULO PRIMERO

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

1.3 Noción General

Se debe partir entendiendo al principio de legalidad “como inherente al Estado de Derecho, que regula en todos los sentidos el ejercicio del poder público, en beneficio directo de los administrados y de la estabilidad y seguridad que debe implicar su ejercicio¹”. Este principio surge cuando existe una institucionalización del Estado, se lo comienza a identificar como un limitante al poder absoluto y se lo observa como una garantía de convivencia y de seguridad jurídica que permite a las personas que forman parte de un Estado, evitar el abuso en el ejercicio del poder. Se convierte en la directriz que el pueblo puede imponer a los órganos públicos y, en especial, a la administración pública. En relación con la actuación administrativa, el principio de legalidad de los actos administrativos nace de igual manera con la institucionalización del poder.

Por ende, el principio de legalidad proyecta su teología a través de un doble significado: “por un lado, está el hecho de obtener la sumisión de todos los actos estatales en orden al conjunto normativo vigente; el otro el sometimiento de todos los actos singulares concretos a un régimen estricto de seguridad jurídica²”. Es decir, existen dos maneras de observar este principio: primero, como una específica referencia a la ley y, segundo la legalidad con referencia a

¹ José Cretella Junior, *Curso de Derecho Administrativo*, Rio de Janeiro, Forense, 1967, Pág. 15

² Alberto Pérez Dayán, *Teoría General del Acto Administrativo*, México, Editorial Porrúa, Pág. 25.

los valores, jurisprudencia y principios, que nacen del estudio de las normas positivas y que en la práctica orientan la aplicación de una norma.

La actividad jurisdiccional es el medio para llegar a alcanzar una nueva comprensión del principio de legalidad, ya que es la autoridad investida de poder por la propia ley la que adquiere el papel preponderante de velar y garantizar la vigencia de los derechos fundamentales de los ciudadanos aplicando la norma a un caso concreto, no sólo por la ley misma, sino porque ésta resulte congruente con la norma fundamental, es decir, la Constitución.

Respecto a la evolución que ha tenido el principio de legalidad en los países latinoamericanos, su fuente primaria se ubica en el principio de supremacía constitucional, en este sentido, se debe entender, que estamos no sólo ante el respeto y acatamiento de la ley en sentido estricto, sino de la totalidad de un sistema normativo, cuya cabeza principal se encuentra en la Carta Magna.

En un Estado de Derecho, este principio se materializa como una cobertura de la ley, previa a la manifestación de cualquiera de los órganos que conforman el poder público, sin sujeción a la cual, los actos por ellos realizados se considerarán ilegales y por ende no serán válidos.

Si bien hemos establecido que todas las actuaciones de la administración se hallan sometidas al principio de legalidad, también resulta lógico establecer que esta subordinación a la normativa positiva puede variar su grado de intensidad y es ahí donde surge una actividad administrativa discrecional en oposición a una actividad administrativa reglada.

1.4 Actividad Reglada y Actividad Discrecional de la Administración.

La actividad discrecional en su conceptualización originaria era entendida “como el no acatamiento al orden legal³”, se sostenía que donde no se hubiera aplicado la ley, la administración debía disponer normativamente lo necesario. Por el contrario, el concepto contemporáneo de esta actividad sostiene “que la atribución y el ejercicio de cualquier potestad sólo es posible ante la existencia previa de un precepto legal superior que habilite a la Administración ⁴”. Es decir, se somete irrestrictamente cualquier actuación o competencia de esta actividad al principio de legalidad.

La doctrina señala que la actividad discrecional no surge en ausencia de la ley; sino por el contrario, para que la administración actúe en base a esta potestad, es necesario que exista norma atributiva. Ello significa que la actividad discrecional nace por políticas legislativas que otorgan facultad a la administración para realizar apreciaciones, juicios de valor, con el fin de permitir el cumplimiento de los cometidos estatales, el bien común y el interés general.

Es necesario aclarar, luego de lo ya manifestado, que aunque la administración ejerza una actividad discrecional no puede concebirse la idea de la existencia de actos administrativos totalmente discrecionales, ya que resultaría abiertamente violatorio al principio de legalidad y a los principios generales del derecho.

El exceso de esta potestad dado por la propia ley a la administración, corre el riesgo de transformarse en un vicio de arbitrariedad protegido por el orden normativo. Sobre este punto, Diez ⁵ señala que todo acto, aún siendo

³ Jaime Orlando Santofino Gamboa, *Tratado de Derecho Administrativo*, Colombia, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 2003, Pág. 45.

⁴ (J. Santofino Gamboa), *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 46.

⁵ Manuel María Diez, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Editorial Plus Ultra, 1980, Pág. 30

discrecional, debe estar sometido a un régimen de control jurisdiccional, mismo que revise a fondo la verdadera causa que orientó su ejecución.

Tomás Ramón Fernández⁶ sostiene que el juez administrativo debe controlar los actos de carácter discrecional, no sólo frente a la ley, sino frente al derecho mismo, por lo que se trataría de un control contencioso de juridicidad y no de simple legalidad. En el derecho colombiano, la jurisprudencia y la doctrina señalan que la facultad discrecional no es absoluta o pura; ya que de serlo, se rompería el principio rector de la legalidad de los actos en nuestro Estado de Derecho, permitiendo que éstos se escapen de su control natural.

Resulta útil dejar a la administración un sector de actividad discrecional, porque es natural que en ocasiones el legislador no regule la totalidad de las actuaciones públicas, ya que éstas dependen de distintos elementos de tiempo, formas, lugares y materias, por tanto, la necesidad de adaptación permanente a circunstancias cambiantes y particulares justifica la razón de ser de esta actividad.

En lo que se refiere a la potestad reglada, se presenta cuando estamos frente a la aplicación estricta de una atribución legal, a la existencia de norma de competencia clara y específica, siendo obligación de la administración actuar en la forma enunciada en dichas disposiciones sin lugar a posibilidades de romper los marcos establecidos para su ejecución. El ejercicio de esta potestad implica un proceso de adecuación estrictamente típico, entre los supuestos de hecho descritos por la ley y los analizados en el mundo de la realidad. A pesar de ser un proceso estricto, implica ciertos momentos de apreciación subjetiva, porque en último término quién aplica la norma no es

⁶ Tomás Ramón Fernández, en Jaime Orlando Santofino Gamboa, *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 48

más que una persona natural, vocero de la voluntad estatal establecida en la Ley o en la Constitución.

De lo estudiado podemos sostener que no existe una actividad reglada totalmente pura porque en toda actuación administrativa la atribución reglada se ve disminuida por lo que se denomina la “elección del momento”; figura con la que se reconoce el grado de subjetividad de que goza la administración para el estudio y análisis de la realidad respecto de los contenidos normativos en el ejercicio de la potestad reglada.

EL ACTO ADMINISTRATIVO

La mayor parte del obrar jurídico administrativo reglado o discrecional, expresa su voluntad en actos administrativos, los mismos que tienen como característica fundamental producir efectos jurídicos directos sobre los administrados, es decir, crear derechos u obligaciones tanto para la administración como para el particular, así como demostrar y establecer la finalidad que persigue la administración.

2.3 Concepto

El acto administrativo es un tema de suma importancia en el ámbito del Derecho Público, ya que su reconocimiento conlleva a someterlo a un régimen especial que lo diferencia de otras manifestaciones estatales. Existen distintas definiciones dadas por estudiosos del tema, que dependen del concepto que se tiene de la función administrativa.

Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández en su obra *Curso de Derecho Administrativo* definen al acto administrativo como “la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria”.⁷ De esta definición derivan las siguientes acotaciones que es necesario analizar:

- a) Se trata de una declaración intelectual, lo que excluye las actividades puramente materiales como ejecuciones coactivas, actividad técnica de la administración, etc. Es necesario indicar que por declaración debe también entenderse la que se manifiesta también a través de comportamiento o conductas que revelan concluyentemente una posición intelectual previa.

Sobre este tema, Roberto Dromi señala que debe entenderse a la declaración como “un proceso de exteriorización intelectual – no material- que toma para su expresión y comprensión datos simbólicos del lenguaje hablado o escrito y signos convencionales”.⁸

- b) Esta declaración puede ser de voluntad, que será la normal en las decisiones o resoluciones finales de los procedimientos, pero también de otros estados intelectuales (juicio, deseo, conocimiento) como es hoy admitido en la teoría general del acto jurídico. La declaración de voluntad crea efectos jurídicos directos e inmediatos en terceros.

Patricio Secaira indica que estos efectos son “inmediatos pues al tiempo de ser expedidos la creación, extinción o modificación del derecho subjetivo del

⁷ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Ed. Thomson Civitas, 2004, Pág. 350

⁸ Roberto Dromi, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Ciudad Argentina Editorial de Ciencia y Cultura, 2001, Pág. 249

administrado se hace evidente y puede ser ejecutada.”⁹ Se puede entender que son directos ya que surgen del propio acto y no están sujetos o subordinados al nacimiento de un acto posterior y la situación jurídica en que deriva atañe a personas naturales o jurídicas determinadas.

- c) La declaración en que el acto administrativo consiste, debe provenir de una Administración, lo que excluye los actos jurídicos del administrado, que son también actos jurídicos regulados por el Derecho Administrativo, pero sometidos a otro régimen sustancialmente diferente.

El acto administrativo es unilateral y depende de la voluntad de un solo sujeto de derecho: el Estado o ente público no estatal pero de naturaleza pública, en su caso; por ello se excluye de su concepto los contratos¹⁰ o convenios, en cuanto a su celebración, como acuerdos de voluntades que tienen un régimen jurídico especial, así como los supuestos actos materialmente administrativos, dictados por órganos públicos no encuadrados en la Administración.

- d) La declaración administrativa en que el acto consiste surge como el ejercicio de una potestad administrativa. Se deben excluir los actos que expresan la capacidad y titularidad de derechos comunes a las administraciones y se debe identificar a los actos administrativos como expresión de una potestad que produce los efectos jurídicos que las potestades tienen atribuidos como propios y que conecta el acto a la

⁹ Patricio Secaira, *Curso Breve de Derecho Administrativo*, Quito, Editorial Universitaria, 2004. Pág. 179

¹⁰ Esta exclusión que se refiere a los contratos, como acertadamente lo señala Agustín Gordillo (Tratado de Derecho Administrativo, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2000, Pág. VI – 5) no significa que los contratos en sí carezcan de estabilidad, sino que ella se rige por los principios de la responsabilidad contractual y no por los de la “cosa juzgada administrativa”.

legalidad, principio propio de las potestades administrativas.

El acto administrativo nace en ejercicio de la función administrativa, sin importar que órgano la ejerce y puede emanar de cualquier órgano estatal que actúe en ejercicio de la función administrativa e incluso de entes públicos no estatales.

Al hablar de entes no estatales podemos mencionar como ejemplos las corporaciones profesionales, asociaciones dirigidas, universidades privadas, concesionarios y licenciatarios, sociedades del Estado, medios de transporte público, etc. Estos entes tienen competencia a nombre del Estado para actuar y ejercer cierto tipo de funciones administrativas y por ende, pueden emitir actos administrativos.

- e) La potestad administrativa emanada de un acto administrativo es distinta de la potestad reglamentaria, ya que el reglamento crea o innova derecho objetivo mientras que el acto lo aplica.

Los efectos del acto administrativo son directos y no están subordinados de un acto posterior; el acto debe producir por sí efectos respecto del administrado. La característica fundamental es que produce efectos jurídicos subjetivos, de alcance sólo individual y estos efectos deben ser actuales aunque sean futuros, dichos efectos pueden producirse fuera o dentro de la Administración Pública y son primordialmente del derecho público.

Para Ramiro Borja y Borja "es una clase o especie de acto estatal. Esta especie comprende actos que constituyen, a la vez, creación y ejecución de derecho y otros que sólo abarcan la segunda¹¹". Otras corrientes lo conceptúan como la declaración de carácter público, unilateral y ejecutivo, con base en la

¹¹ Ramiro Borja y Borja, *Teoría General del Derecho Administrativo*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 1995, Pág. 139

cual la administración procede a crear, modificar, reconocer o extinguir situaciones jurídicas de tipo subjetivo.

Por su parte, Miguel Marienhoff lo conceptúa como, "toda declaración, disposición o decisión de la autoridad estatal en ejercicio de sus propias funciones administrativas productoras de un efecto jurídico¹²". En esta definición, al referirse a toda declaración, se comprende tanto los actos administrativos individuales como las decisiones; los generales como las disposiciones; los unilaterales y bilaterales; y, los expresos y tácitos. De igual manera, esta declaración se refiere a la exteriorización de la voluntad y los efectos jurídicos que se producen trascienden a la esfera interna de la Administración Pública. Jaime Orlando Santofino Gamboa define al acto administrativo como "toda manifestación unilateral, por regla general de voluntad, de quienes ejercen funciones administrativas, tendientes a la producción de efectos jurídicos¹³".

De acuerdo a todos los conceptos descritos y a los estudiosos del Derecho Administrativo consultados, podemos concluir estableciendo que el acto administrativo es la legítima y competente voluntad de la administración pública, que, en el ámbito de sus facultades y atribuciones, de manera unilateral reconoce, crea, restringe, da viabilidad, extiende o extingue los derechos subjetivos de los administrados, siendo por su condición y calidad de imperium, de carácter obligatorio y de cumplimiento inmediato, aún cuando puede ser impugnado en sede administrativa, en arreglo y conformidad con la

¹² Miguel Marienhoff, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II*, Buenos Aires, ABELEDO – PERROT S.A., Pág. 260

¹³ Jaime Orlando Santofino Gamboa, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II*, Colombia, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 2003. Pág. 131.

ley de la materia, y/o en sede jurisdiccional, ajustándose para el efecto a la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

2.4 Elementos

Luego de analizar los estudios efectuados por varios juristas sobre los elementos que conforman el acto administrativo, podemos concluir estableciendo que en el acto pueden concurrir dos tipos de elementos: los esenciales y los eventuales, también llamados accidentales o accesorios. A continuación vamos a explicar brevemente en qué consisten estos elementos:

2.4.1 Elementos Esenciales

Los elementos esenciales son los que deben concurrir para que el acto administrativo sea considerado como válido y eficaz. La ausencia de alguno de estos elementos determina que el acto administrativo no sea “perfecto”; cualquier falla de esta estructura provoca la configuración de vicios que pueden llegar a afectar la legalidad del acto administrativo.

La doctrina es unánime en indicar que los elementos esenciales de todo acto administrativo en concepto son: sujeto, causa, objeto, finalidad, forma, moralidad. En los párrafos siguientes los estudiaremos.

Sujeto: El acto administrativo, como hemos visto, es una manifestación de decisión, e interviene en su construcción, un sujeto legalmente hábil para emitirlo. Los sujetos del acto administrativo según Marienhoff son: “la Administración Pública que debe intervenir inexcusablemente, y el

administrado, cuya intervención se produce en los supuestos de actos administrativos bilaterales.¹⁴

El acto administrativo sólo puede producirse por una Administración Pública en sentido formal y no por ningún órgano público que no esté integrado en una Administración como persona, sea cual sea la materia de tales actos, ni por ningún particular. La Administración en particular es la titular de la potestad de cuyo ejercicio se trata para dictar el acto.

La Administración, como persona jurídica, se compone de órganos a través de los cuales se manifiesta y obra. Sólo podrá dictar el acto considerado aquel órgano de la Administración que tenga atribuida la competencia para ello.

Respecto a la competencia, Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández¹⁵ señalan que se debe entender por ésta a la medida de potestad que corresponde a cada órgano. A través de la norma de competencia se determina en qué medida la actividad de un órgano ha de ser considerada como actividad del ente administrado. La competencia puede limitarse:

- Por razón de la materia: se define a favor de un órgano un tipo de asuntos caracterizados por su objeto y contenido (atribución de asuntos a los distintos Ministerios).
- Por razón del lugar: los órganos tienen una competencia territorial determinada que puede ser nacional o local, referida a una circunscripción concreta, dentro de la cual pueden ejercer válidamente su competencia material.

¹⁴ (M. Marienhoff), *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 280

¹⁵ (E. García de Enterría y T. Ramón Fernández), *Curso de Derecho Administrativo*, Pág. 555 y 556

- Por razón del tiempo: en términos absolutos (potestades habilitadas por legislación temporalmente habilitada) y relativos (suspensión de licencias de edificación).

En un órgano deben confluir todos los criterios de competencia (material, territorial y temporal), para que en ejercicio de la misma pueda dictar válidamente el acto administrativo que dicha competencia autorice.

Es necesario que las personas físicas que actúan en la declaración como titulares de ese órgano ostenten la investidura legítima de tales (nombramiento), no tengan relación personal directa o indirecta con el fondo del asunto de que se trate, y procedan en las condiciones legales prescritas para actuar como tales titulares del órgano.

Respecto al administrado, sujeto en el acto administrativo bilateral, éste no necesita tener una capacidad especial para poder actuar, ya que concurre al campo del Derecho Administrativo, ejercitando su capacidad habitual, que es la que le atribuye el derecho privado. Es decir, para saber si una persona es capaz en el ámbito del Derecho Administrativo, hay que atenerse esencialmente a los requerimientos y normas que señala el derecho privado.

Jaime Orlando Santofino¹⁶ al tratar el tema de sujetos como elemento esencial del acto administrativo, señala que éstos son: el sujeto activo, que es la Administración Pública u órgano estatal competente; y; el sujeto pasivo, definiéndolo sobre la persona sobre quién recae los efectos del acto, y en consecuencia, ve alteradas las relaciones jurídicas que lo vinculaban con la administración. De igual forma, establece que el sujeto pasivo puede ser cualquier persona natural o jurídica, nacional o extranjera, de derecho público o

¹⁶ (J. Santofino Gamboa), *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 151.

derecho privado, incluso la misma administración, si se trata de relaciones interadministrativas.

Es necesario aclarar que este autor niega la existencia de la formación bilateral del acto administrativo, y defiende la teoría de carácter estrictamente unilateral del mismo, por ello, al momento en que define al sujeto pasivo, de ninguna manera lo está relacionando como parte de un acto administrativo bilateral, únicamente con esa definición establece que la exteriorización de un acto siempre recae y tiene consecuencias jurídicas sobre lo que él identifica como sujeto pasivo.

Causa: Según lo establecido por la doctrina, existen dos corrientes para definir qué debe entenderse por causa, siendo éstas: la objetivista y la subjetivista.

Para la corriente objetivista, la causa está constituida por los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que justifican la emanación del acto. Por el contrario, los subjetivistas la definen como aquella que se radica en la voluntad del sujeto.

Los estudiosos del tema han sostenido que la causa de un acto no radica en la voluntad del sujeto, como erradamente lo sostiene la corriente subjetivista, sino en la norma; por ello, el error de la doctrina subjetivista está en trasladar la concepción de la causa del campo de la norma al campo de la voluntad.

Miguel Marienhoff define a la causa del acto administrativo como “los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan

a dictarlo.¹⁷“ Estos antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que señala este autor deben existir u ocurrir al momento de emitirse el acto.

Algunos autores distinguen entre “causa” y “motivo”, y establecen que la causa es genérica, en tanto que los motivos son específicos. Marienhoff sostiene esta teoría e indica que “causa o motivo del acto implican lo mismo, por cuanto siempre se tratará de la interpretación concreta del mismo hecho o antecedente en cuyo mérito se emite el acto¹⁸.” Por su parte, Alberto Pérez Dayán respecto a este tema manifiesta: “Es motivo del acto administrativo aquella circunstancia, o conjunto de ellas, ya de hecho o de Derecho que justifican en cada caso la emisión de aquél¹⁹”.

La doctrina italiana y la jurisprudencia han desarrollado los vicios del acto administrativo en conexión con la causa incluyendo: desviación del interés público, desviación de la causa típica, ilogicidad manifiesta, contradicción con actos precedentes, violación de circulares, falta de motivación, desigualdad de tratamiento, tergiversación de los hechos, violencia moral y dolo.

Se puede concluir estableciendo, de acuerdo a lo manifestado por Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández,²⁰ que causa es la efectividad o la realización del fin normativo concreto por el acto administrativo. La adecuación o congruencia efectiva a los fines propios de la potestad que se ejercita es la causa para los actos administrativos.

Objeto: Santofino define al objeto como “todo aquello sobre lo que incide la voluntad y constituye un elemento determinado interiormente, en el llamado

¹⁷ (M. Marienhoff), *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 294

¹⁸ (M. Marienhoff), *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 298.

¹⁹ (A. Pérez Dayán), *Teoría General del Acto Administrativo*, Pág. 121

²⁰ (E. García de Enterría y T. Ramón Fernández), *Curso de Derecho Administrativo*, Pág. 558 y 559

contenido del acto, pero materializado fuera de él²¹”. Para Dromi “el objeto del acto administrativo es la materia o contenido sobre el cual se decide, certifica, valora u opina²².”

Los tratadistas en general afirman que el objeto o contenido del acto administrativo debe reunir las siguientes características: certeza, licitud y posibilidad física; de igual forma dicho contenido u objeto debe ser moral y no puede perjudicar a terceros.

La doctrina señala que el contenido y objeto del acto administrativo es perfectamente divisible en tres partes: una de índole natural que sirve para caracterizarlo, es decir, es la sustancia del mismo que lo hace distinto de otros de su género; la segunda se refiere al orden implícito que encontrándose en un acto administrativo, proviene de una disposición legal aplicable, o sea, existe en el acto sin haber sido expresada en él, por así estar establecido en el ordenamiento jurídico existente; y, una tercera parte, llamada eventual, que puede o no configurar el acto administrativo de acuerdo a lo establecido por la Ley.

Forma: Es necesario empezar estableciendo que la forma del acto administrativo tiene una doble acepción: en primer lugar, una acepción restringida, que considera forma la que debe observarse al emitir el acto, exteriorizando concreta y definitivamente la voluntad de la Administración Pública; en segundo lugar, una acepción amplia, que no sólo comprende lo anterior sino también el conjunto de formalidades o requisitos que deben observarse y respetarse al momento de emitir el acto.

²¹ (J. Santofimo Gamboa), *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 152

²² (R. Dromi), *Derecho Administrativo*, Pág. 260

Para nosotros, la forma es la manera externa de manifestación que tiene el acto para acceder al mundo del derecho. La forma que tiene el acto administrativo es normalmente escrita. Sólo la forma escrita puede asegurar la certidumbre de su producción y la observancia del orden procedimental establecido. Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández²³ señalan que generalmente el contenido de la forma escrita de los actos debe ser: encabezamiento, con indicación de la autoridad que emite el acto, preámbulo que suele referir los actos preparatorios, y las normas legales de competencia y en su caso de fondo, en que el mismo se funda, motivación, parte dispositiva o resolución propiamente dicha, que ha de corresponder a lo planteado por las partes y a lo suscitado por el expediente, lugar, fecha y firma; y, indicaciones propias de la notificación.

El artículo 81 del Código Tributario señala que todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados, enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre la inteligencia o aplicación de la ley.

La Ley establece que la Administración debe motivar sus decisiones, esto implica hacer públicas las razones de hecho y de derecho en las cuales las mismas se apoyan. Motivar un acto administrativo es reconducir la decisión que en el mismo se contiene a una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge.

²³ (E. García de Enterría y T. Ramón Fernández), *Curso de Derecho Administrativo*, Pág. 567, 568 y 569

La motivación obliga a fijar los hechos de cuya consideración se parte, a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica y a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto. La motivación es un requisito de fondo, que ha de dar razón plena del proceso lógico y jurídico que ha determinado la decisión.

En nuestra legislación la Ley de Modernización del Estado²⁴ y la Constitución Política de la República²⁵ señalan que todos los actos emanados de los órganos que forman parte del aparato estatal deberán ser motivados. La motivación es una exigencia de un Estado de derecho, por ello es exigible, como principio, en todos los actos administrativos. Los actos administrativos, ya sea que su nacimiento provenga de una actividad discrecional o reglada de la Administración Pública, deben siempre basarse en hechos verdaderos, ciertos y existentes al momento de emitirse; de lo contrario como lo señala Roberto Dromi²⁶, estaría viciado por causa de falta o motivo, elementos esenciales del acto administrativo. La falta de motivación implica no sólo vicio de forma, sino también, y principalmente vicio de arbitrariedad²⁷. En lo que a materia tributaria se refiere en virtud de lo establecido en el artículo 81 y 103 numeral 2 del Código de la Materia es requisito indispensable la motivación del acto administrativo y en caso de ausencia de ésta el acto administrativo sería considerado como inexistente para el contribuyente. Sobre el tema el Tribunal

²⁴ “Art. 31.- MOTIVACION.- Todos los actos emanados de los órganos del Estado, deberán ser motivados. La motivación debe indicar los presupuestos de hecho y las razones jurídicas que han determinado la decisión del órgano, en relación con los resultados del procedimiento previo. La indicación de los presupuestos de hecho no será necesaria para la expedición de actos reglamentarios”.

²⁵ “Art. 24 No. 13: Las resoluciones de los poderes públicos que afecten a las personas, deberán ser motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian normas o principios jurídicos en que se haya fundado, y si no se explicare la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Al resolver la impugnación de una sanción, no se podrá empeorar la situación del recurrente”.

²⁶ (R. Dromi), *Derecho Administrativo*, Pág. 376

²⁷ (R. Dromi), *Derecho Administrativo*, Pág. 377

Distrital No. 1 de lo Contencioso Administrativo²⁸ y la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia²⁹, ha señalado que siendo el Ecuador un Estado Social de derecho el cual se caracteriza por los principios de juridicidad, responsabilidad y control que obliga a su aparato orgánico a actuar sometido exclusivamente al ordenamiento jurídico con el propósito de evitar el abuso o la arbitrariedad; surge la exigencia de la motivación como un requisito esencial para dar valor a la decisión administrativa. Por ello, la deficiente motivación que equivale a ausencia de la misma o la falta misma de su existencia efectiva en la resolución, restringe el derecho de defensa de los ciudadanos. Si se aplicará este criterio en materia tributaria, y en concordancia con el numeral segundo del artículo 139 del Código Tributario que se refiere a la invalidez de los actos administrativos, podríamos establecer que la falta de motivación produciría indefensión de los contribuyentes dando lugar a la nulidad del acto administrativo. Sin embargo la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia³⁰ en fallo de triple reiteración que constituye precedente jurisprudencial obligatorio, con la cual concuerdo totalmente, ha señalado que los actos administrativos se consideran nulos por vicios de competencia y por vicios de procedimiento si los mismos hubieren causado indefensión o hubieren influido en la decisión del reclamo. Otra cuestión es la referente a la motivación de los actos administrativos, la falta de ésta no produce la nulidad, pero el acto de que se trate no presta mérito alguno.

Finalidad: Al configurar la potestad, la norma de manera explícita o

²⁸ Sentencia de 12 de julio del 2004, dentro del juicio No. 9881-2003-MP

²⁹ Procesos: 183-2005, 311-2004 y 348-2006

³⁰ Recursos: 162-2004 publicado en el R.O. No. 43 de 16 de marzo de 2007, 170-2004, 172-2004, 173-2004, 176-2004, 177-2004 publicados en el R.O. No. 45 de 19 de marzo de 2007.

implícita le asigna un fin específico, que por dentro es siempre un fin público pero que se matiza significativamente en cada uno de los sectores o instituciones como un fin particular dependiendo del objeto o contenido del acto administrativo de que se trate. El acto administrativo debe servir a ese fin típico e incurrirá en vicio legal si se aparta de él o pretende servir una finalidad distinta aún cuando se trate de otra finalidad pública.

Miguel Marienhoff distingue lo que es el objeto o contenido del acto con la finalidad y sostiene que mediante “el objeto o contenido del acto se expresa lo que desea obtenerse de éste; en cambio la finalidad expresa porqué se desea obtener determinado objeto³¹”. La finalidad constituye la razón que justifica la emisión o nacimiento del acto. De modo que la finalidad con el objeto o contenido del acto siempre deben actuar relacionados al momento de que se produzca dicho acto. La finalidad debe ser verdadera, no encubierta, ni falsa; y es importante señalar que no puede ser distinta a la correspondiente al objeto o contenido del acto, caso contrario se viciaría este acto al existir una desviación de poder. Sobre este punto Roberto Dromi señala “considerase viciado un acto con desviación de poder, cuando el administrador, sin estar jurídicamente autorizado, usa del poder de la ley con una finalidad distinta de la prevista por ella y persigue una finalidad personal o beneficiar a un tercero o beneficiar a la propia Administración³²”.

Este elemento finalístico cuando se lo trata como un elemento esencial del acto administrativo debe siempre tener en cuenta el interés público ya que la Administración Pública tiene como principio fundamental satisfacer dicho interés que justifica la existencia de un órgano de autoridad creado por

³¹ (M. Marienhoff), *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 344.

³² (R. Dromi), *Derecho Administrativo*, Pág. 263

voluntad del pueblo para servicio de la comunidad. Por ello acertadamente se sostuvo: “La Administración podrá condicionar los motivos y el objeto, pero nunca podrá hacerlo con la finalidad³³”

Moralidad: La gran mayoría de los tratadistas consideran a este elemento como un mero ingrediente de los elementos normalmente atribuidos al acto. Sin embargo, dada su trascendencia debe reconocérsele a la moral en la expresión y desarrollo de las relaciones humanas; en lo que se refiere al acto administrativo se hace indispensable constituirlo en un elemento autónomo y específico del mismo. Esto como lo sostiene Marienhoff³⁴ es totalmente comprensible si se tiene en cuenta que el acto administrativo es una de las maneras de expresión de la voluntad que tiene la Administración Pública, lo que resulta de singular valor por ser el Estado el órgano creador de derechos y el encargado de asegurar su imperio.

Las actuaciones administrativas deben tener siempre una base moral, la moral es y debe ser la base de toda la actividad de la Administración Pública; de igual forma, este elemento debe ser el soporte de todas las actuaciones de los administrados.

El concepto de la moral incluye el de buenas costumbres y se traduce o expresa en la pureza de intenciones y de las actuaciones de las partes lo cual constituye buena fe, es decir, la moral incluye el concepto de buenas costumbres y el de buena fe. Miguel Marienhoff³⁵ indica que constituyen esencia de todo acto administrativo la recta conducta, el respeto absoluto al

³³ Fiorini, *Teoría de la Justicia Administrativa*, Pág. 88

³⁴ (M. Marienhoff), *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 346.

³⁵ (M. Marienhoff), *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 347.

orden jurídico, los procederes e intenciones acordes con las máximas exigencias de la dignidad.

Un acto administrativo contrario a la moral es un acto viciado de nulidad, este elemento tiene el mismo rango o jerarquía que los elementos analizados anteriormente, y por ello debe existir no solamente como elemento esencial del acto administrativo discrecional, sino también del acto administrativo reglado.

2.4.2 Elementos Accidentales

Los elementos accidentales o accesorios son aquellos que, sin ser indispensables, llegan a concurrir dándole una variante al acto administrativo típico. En la práctica consisten en que los efectos jurídicos que produce todo acto administrativo sean más extensos o limitados que los que el propio acto hubiera producido sin su inclusión, es decir, amplían o restringen el contenido normal del acto. Para Marienhoff “son todos aquellos, que no siendo necesarios para la existencia del acto administrativo, ni pudiéndoseles considerar implícitos en él, son incluidos por el mismo por voluntad de las partes³⁶”. Es decir, según este autor su nacimiento depende del ánimo y voluntad que exista en las parte al momento de la expedición de un acto administrativo.

Tres, son en general estos elementos: término, condición y modo.

³⁶ (M. Marienhoff), *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 351.

Término: Se puede entender por término al elemento accesorio del acto administrativo que consiste en el lapso en que un acto debe comenzar a producir sus efectos naturales, o en el cual debe dejar de producirlos.

Este elemento en el acto administrativo tiene mucha importancia ya que en virtud de él se puede conocer cuándo el actuar de la Administración se torna administrativamente definitivo y, en consecuencia, da lugar al nacimiento de otros términos previamente establecidos por los ordenamientos legales, para proceder a su impugnación. En el ámbito del Derecho Administrativo el vencimiento del término opera de pleno derecho por lo que cualquier decisión que busque comprobar tal vencimiento es meramente declarativa.

Condición: Es aquella que existe cuando los efectos que debe producir el acto se subordinan a que se produzca o no un hecho futuro incierto. Este elemento puede ser suspensivo o resolutorio, dependiendo de que los efectos del acto comiencen o se extingan con el acontecimiento futuro e incierto. Estos acontecimientos pueden ser naturales o del hombre; y, produce sus efectos de pleno derecho, por lo que, igualmente como señalamos en el párrafo anterior, tiene carácter meramente declarativo.

La condición se diferencia del término en que ésta es un acontecimiento futuro e incierto, mientras que el término, es cierto.

Modo: Es una especial obligación que el acto expresamente le impone al administrado, por ejemplo, la de pagar un canon por el uso especial de bienes de dominio público. Para que este elemento exista debe haber una obligación a cargo del administrado y no se puede entender que hay este elemento

accesorio cuando la respectiva obligación ya estuviese establecida por la legislación para esa clase de actos.

Existe una corriente de tratadistas que niegan que la figura del modo tenga aplicación en materia de actos administrativos; y, sostienen que es un elemento accesorio de los actos gratuitos, los cuales no existen en Derecho Administrativo. Otra parte de la doctrina manifiesta que el modo en Derecho Administrativo tiene plena analogía con el del derecho privado.

Sin embargo, la mayoría de los estudiosos citan a este elemento como accidental del acto administrativo y sostienen que su incumplimiento podría dar lugar a la extinción de acto administrativo, haciéndose valer en el instituto de la caducidad en lo que le fuera aplicable.

2.3 Características del Acto Administrativo

La ley otorga a los actos administrativos dos características fundamentales: su presunción de legitimidad y su ejecutoriedad. Esto implica que el acto pueda ser puesto en práctica inmediatamente y que se presuma en base a derecho que es legal y ejecutorio.

El artículo 82 del Código Tributario manifiesta que los actos administrativos gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados. Sin embargo ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado.

Sobre la presunción de legitimidad, Roberto Dromi establece que es la presunción de validez del acto administrativo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por autoridad competente. “La presunción de legitimidad importa, en sustancia, una presunción de regularidad del acto, también llamada presunción de legalidad, de validez, de juridicidad, o pretensión de legitimidad.”³⁷ Es decir, que cuando los actos administrativos son válidos y legítimos suponen para el administrado el cumplimiento de lo dispuesto en tal acto, a la par de tener la carga de la prueba en caso de sostener que existe algún vicio que le cause perjuicio. Para Miguel Marienhoff esta presunción consiste en la “suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho, es decir que su emisión corresponde a todas las prescripciones legales”³⁸.

La Constitución Política de la República del Ecuador establece como principio fundamental que todo órgano del poder público y sus servidores están obligados a actuar únicamente ceñidos a las atribuciones, competencias y facultades legales y constitucionales; y es en base a esta disposición, que la presunción de legitimidad actúa y permite a la administración ejercer su autoridad y hacer cumplir sus decisiones.

La presunción de legitimidad o validez que acompaña al acto administrativo no es absoluta, pues puede ser desvirtuada por todo aquel sujeto que se sienta perjudicado con su contenido, demostrando ante el órgano correspondiente la contravención concreta al orden normativo. Sobre este tema, Patricio Secaira indica que “esta presunción tiene efectos *ius tamtun*, por cuanto dura efectivamente hasta cuando la autoridad pública competente declare lo contrario, esto es anule o decida la ilegalidad de la resolución

³⁷ (R. Dromi), *Derecho Administrativo*, Pág. 272

³⁸ (M. Marienhoff), *Tratado de Derecho Administrativo*, Pág. 368 y 369.

administrativa³⁹ “. Los administrados tienen el derecho constitucional o legal para recurrir en sede administrativa o judicial a impugnar las resoluciones públicas que les perjudiquen.

Respecto a la segunda característica, la ejecutoriedad, el tratadista Dromi la define como un elemento inescindible del poder. “La ejecutoriedad es un carácter esencial de la actividad administrativa, que se manifiesta en algunas categorías o clases de actos y en otros no, dependiendo esto último del objeto y la finalidad del acto administrativo⁴⁰.” Esta presunción se entiende como la posibilidad de ejecutar el acto, de llevarlo a cabo una vez dictado, pero es necesario indicar que no siempre la administración puede ejecutar los actos por sí misma, algunas veces debe requerir autorización judicial para hacerlos efectivos.

Se ha sostenido que esta presunción va ligada a la de legitimidad; sin embargo, la doctrina no ha sido unánime al aceptar tal conclusión y señala que ambas características, además de ser diferentes, son totalmente independientes una con la otra, es decir, que ninguna relación de causalidad les interesa. Sin embargo, la única forma de justificar la posibilidad de que la acción administrativa sea ejecutable y se lleve a cabo, lo es si para ello se presume primeramente su validez; es decir, como lo señala Alberto Pérez Dayán “el acto lo realiza la administración porque estima que se ha dictado en observancia del principio de legalidad que lo rige, razón que a su vez le imprime la necesidad de su ejecución⁴¹ “.

El Código Tributario en su artículo 83 define a los actos firmes como

³⁹ (P. Secaira), *Curso Breve de Derecho Administrativo*, Pág. 182

⁴⁰ (R. Dromi), *Derecho Administrativo* Pág. 278

⁴¹ (A. Pérez Dayán), *Teoría General del Acto Administrativo*, Pág. 67.

aquéllos respecto de los cuales no se hubiera presentado reclamo alguno dentro del plazo que la ley señala; y, son actos ejecutoriados aquéllos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.

De igual manera en su artículo 84 establece que todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos del Código Tributario. El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación.

Al estudiar este artículo podemos señalar que el acto tiene plenitud y cumple con su proceso de formación cuando se lo hace saber al administrado, es decir cuando ha sido legalmente notificado, sólo así se perfecciona técnicamente, antes no y, por lo tanto, no podría producir efectos jurídicos.

Finalmente en el artículo 139 del Código Tributario se indica que los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte en los siguientes casos:

1. Cuando provengan o hubieran sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y,
2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.

El acto administrativo para ser considerado como legal y para que surta sus efectos en relación con los administrados debe ser dictado por autoridad competente, siguiendo las normas y procedimientos establecidos por la ley. Los efectos que produce dicho acto pueden ser regulares o irregulares, “son regulares los actos administrativos válidos, los anulables o los nulos relativos; y, son irregulares los actos administrativos inexistentes y los nulos de nulidad absoluta”.⁴²

EL PROCESO TRIBUTARIO EN SEDE ADMINISTRATIVA

3.1 Naturaleza

El procedimiento de naturaleza administrativa tiene por objeto fijar la existencia o inexistencia de una obligación o deuda a cargo del sujeto pasivo en estricta aplicación de lo establecido en la Ley. Este procedimiento adquiere una particular forma a través de los principios que lo conforman, principios que impiden que la Administración pierda su rumbo frente a las innumerables controversias que se suscitan cada día. Se puede establecer que los principios que informan al procedimiento administrativo son: juridicidad, debido proceso, verdad jurídica objetiva, celeridad, economía, sencillez y eficacia en los trámites. Todos estos principios tienen como finalidad garantizar al contribuyente que la Administración regule sus actuaciones dentro de un orden ético y legal. Sobre este aspecto, Stiglitz sostiene que un excelente sistema tributario debe reunir las siguientes condiciones: a) eficiencia económica: no

⁴²(R. Dromi), *Derecho Administrativo*, Pág. 291.

debe intervenir en la asignación eficiente de recursos; b) sencillez administrativa: debe ser fácil y relativamente barato de administrar; c) flexibilidad: debe ser capaz de responder fácilmente a los cambios de las circunstancias económicas; d) responsabilidad política: debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar qué está pagando para que el sistema político pueda reflejar con mayor precisión sus preferencias; e) justicia: deber ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos.⁴³

Como podemos apreciar, las condiciones señaladas en los literales a y b tienen influencia sobre la administración tributaria y el grado de cumplimiento voluntario del universo contribuyente.

La administración tributaria desarrolla su accionar en el campo del derecho, esto conlleva a que su actividad sea reglada y apegada a las reglas establecidas en la Constitución Política del Estado. Es decir que su competencia debe ejercerse dentro de tal ámbito y su poder discrecional poseer los límites establecidos en la Carta Magna. La administración en su actuar debe tener como prioridad el respeto al principio de legalidad para así poder desarrollar una actividad acorde con un Estado de Derecho y evitar costos tanto a los órganos que la conforman como a los contribuyentes. Las modernas administraciones impositivas respetan este principio, conjugándolo con un trato adecuado dentro del mismo al contribuyente.

Las administraciones tributarias han evolucionado sus objetivos partiendo desde la recaudación de los tributos hasta llegar a comprender en tal tarea el alcance de un grado aceptable de eficiencia en las administraciones tributarias, que buscan eliminar asimetrías para nivelar la fiscalidad entre

⁴³ Joseph Stiglitz, *La economía del sector público*, 1994, Pág.430.

distintos países. Podemos establecer que la administración tributaria tiene por finalidad la aplicación, percepción y fiscalización de los impuestos, a través de una serie de normas que regulan las relaciones existentes entre el fisco y el contribuyente y, fruto del conjunto de éstas, el Código Tributario. El objetivo que persigue toda administración tributaria es el control de las obligaciones tributarias pero condicionado por el sistema tributario y regulado por las normas procedimentales establecidas en el mencionado cuerpo legal.

El Código Tributario, en su texto, se refiere a los órganos de la administración tributaria y señala que existen 3 tipos de administraciones:

- Administración tributaria central
- Administración tributaria seccional
- Administración tributaria de excepción

El artículo 64 del mencionado cuerpo legal regula a la Administración tributaria central y establece que la dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejerce a través de los órganos que la ley establezca. En lo que se refiere a materia aduanera, se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables. Esta misma norma se aplicará:

1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;
2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la administración central; y,
3. Cuando se trata de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por la ley a las municipalidades.

Del texto se puede concluir que los órganos que tienen competencia tributaria a nivel nacional⁴⁴ son el Servicio de Rentas Internas y la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas publicada en el Registro Oficial No. 206 de 2 diciembre de 1997 establece que este organismo se encargará a partir de 1998 de la administración y control de los impuestos internos a nivel nacional, siendo parte de la administración tributaria central conjuntamente con la Corporación Aduanera Ecuatoriana encargada de lo que se refiere al comercio exterior.

El artículo 2 de esta Ley otorga las siguientes competencias al Servicio de Rentas Internas: ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República; efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de los que por ley no estén asignados a otra autoridad; preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria, conocer y resolver las consultas, imponer sanciones; efectuar la cesión a título oneroso de la cartera de títulos de crédito; emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y ordenes de cobro; establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional; solicitar a los contribuyentes documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones o para la verificación de

⁴⁴ Sobre este punto es necesario indicar que algunas administraciones de excepción tienen también competencia tributaria nacional como por ejemplo el Consejo Nacional de la Judicatura que fijará el monto de las tasas por los servicios judiciales (Art. 207 de la Constitución Política de la República), la Disposición Transitoria Décima Tercera de la Constitución indica que las universidades y escuelas politécnicas podrán cobrar derechos y tasas por los servicios que presten, las autoridades aeroportuarias y portuarias podrán cobrar tasas destinadas exclusivamente a obras de infraestructura en esos campos así lo señala la Disposición Transitoria Trigésima Séptima de la Constitución. José Vicente Troya Jaramillo señala en su trabajo el Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999, que varios organismos determinan y aplican tasas con ocasión de la prestación de servicios públicos y contribuciones especiales sin que exista una base constitucional absolutamente clara, como por ejemplo los Ministerios de Agricultura y Salud, y las superintendencias, entre otros.

actos de determinación.

En lo referente a la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en julio de 1998 se expidió la Ley Orgánica de Aduanas (LOA), con la cual se creó este organismo como persona jurídica de derecho público, con autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria. El artículo 5 de esta Ley señala que la potestad aduanera es el conjunto de derechos y atribuciones que la Ley y el Reglamento otorgan de manera privativa a la Aduana para el cumplimiento de sus fines, estableciendo que los servicios aduaneros serán administrados por la Corporación Aduanera Ecuatoriana, sea directamente o mediante concesión.

El artículo 8 de la LOA señala las facultades que tiene la CAE siendo éstas: aprehender mercancías no declaradas o no manifestadas y objetos abandonados en las proximidades de la frontera; inspeccionar todo medio de transporte que entre o salga del país; aprehender a las personas y medios de transporte con sustancias estupefacientes o psicotrópicas; someter a inspección personal a quienes crucen la frontera cuando exista la presunción de delito aduanero; aprehender objetos y publicaciones que atenten contra la seguridad del Estado y la salud moral pública; recibir declaraciones e informaciones y realizar las investigaciones para el descubrimiento, persecución y sanción de las infracciones aduaneras; proceder a la captura de los presuntos responsables en los casos de delito flagrante; ejercer la acción coactiva; y, las demás atribuciones que señale la ley y su reglamento.

El artículo 65 del Código Tributario establece quiénes ejercerán la administración tributaria seccional y señala que en el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria corresponderá, en su

caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones y órganos administrativos que la ley determine. Igualmente se señala que a los propios órganos corresponderá la administración tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquéllos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos.

En este artículo se establece la competencia en forma general al prefecto y al alcalde como máximas autoridades y en los artículos 140 y 143 del mismo cuerpo legal podemos observar que estos tienen como competencia específica la facultad revisora de actos firmes o ejecutoriados. En lo que respecta a consultas tributarias son también competentes las autoridades del máximo nivel administrativo seccional.

Finalmente, el artículo 66 del Código Tributario se refiere a la administración tributaria de excepción y manifiesta que se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes (administración tributaria central y seccional), los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación. Para analizar las competencias en las administraciones tributarias de excepción, se deberá examinar en las leyes creadoras de los tributos que administran, las autoridades que en ellas se establecen para determinar obligaciones de carácter tributario, atender reclamos o recaudación tributaria.

La doctrina ha otorgado a estas administraciones una serie de facultades para alcanzar los fines atinentes a los tributos. Estas atribuciones se encuentran establecidas en el artículo 67 del Código Tributario y son: facultad de aplicación de la ley (reglamentaria), facultad determinadora de la obligación tributaria, facultad recaudadora, facultad resolutoria y facultad sancionadora. Como lo señala Luís Toscano Soria ⁴⁵ el ejercicio de estas facultades se realiza mediante la expedición de actos que son puestos en conocimiento de los particulares y tienen las características asignadas al acto administrativo en general y pueden dar lugar las acciones administrativas o contenciosas.

Es común a todo procedimiento administrativo que los actos de gestión en materia tributaria constituyan una actividad reglada y que sean impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a lo establecido en la ley, así lo señala el artículo 10 del Código Tributario⁴⁶; de igual forma, los actos administrativos se producirán por el órgano o autoridad competente de acuerdo al procedimiento que el Código de la materia señale para el efecto; y, la notificación se hará por el funcionario o empleado a quién la ley, el reglamento o el propio órgano de la administración designe. En todo proceso administrativo se garantiza el derecho a un debido proceso justo y sin dilaciones y el derecho a la defensa reconocidos en la Constitución Política del Ecuador. El artículo 86 del Código Tributario manifiesta que en el proceso administrativo los plazos o términos se contarán a partir del día hábil siguiente

⁴⁵ Luís Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 2006, Pág. 15

⁴⁶ Excepcionalmente no son impugnables y no constituye actos administrativos la notificación de diferencias de determinación de la obligación tributaria, así lo ha resuelto la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en los recursos 107-03 publicado en el R.O. No. 445 de 19 de octubre de 2004, 140-03 y 144-03 publicados en el R.O. No. 439 de 11 de octubre de 2004, etc. De igual manera no son actos administrativos: los requerimientos de pago de obligaciones en mora, Recurso 135-00 publicado en el R.O. No. 107 de 19 de junio del 2003 y los informes de carácter interno que surgen dentro de la administración Recurso No. 22 -03, R.O. No. 242 de 30 de diciembre del 2003.

al de su notificación con el correspondiente acto administrativo y correrán hasta la última hora hábil del día de su vencimiento. Estos plazos o términos obligan por igual a los funcionarios administrativos y a los interesados en los mismos. Por principio general, los términos en lo que a materia tributaria se refiere son improrrogables excepto cuando la propia ley establezca lo contrario.

EL PROCESO TRIBUTARIO EN SEDE CONTENCIOSA

4.1 Naturaleza

Cuando nos referimos a los supuestos y a la naturaleza del contencioso tributario, es necesario tener presente algunos conceptos que nos permitirán comprender el sistema en nuestro país. Al respecto, el Código Tributario creado en 1975 mediante Decreto Supremo No. 1016-A expedido por el General Guillermo Rodríguez Lara, contiene innovaciones importantes, y con el pasar del tiempo ha confirmado su vigencia y constituye un verdadero aporte para la legislación tributaria.

En lo que se refiere al proceso contencioso tributario, éste se rige por las disposiciones contenidas en el Código Tributario, y, supletoriamente por las que consten en otras leyes tributarias y en el Código de Procedimiento Civil y el de derecho común⁴⁷. El proceso, por lo tanto, debe seguir el curso señalado en la ley a través de un conjunto de normas que regulan las actuaciones o diligencias sustanciadas y tramitadas

⁴⁷ Los delitos tributarios contemplados en el Código Tributario, son un ejemplo de que el proceso contencioso se regula, en algunas ocasiones, por normas de derecho común. A raíz de la expedición de la Ley 99-24, Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, se reformó el Código Tributario, y se estableció en su artículo 395 que los delitos tributarios se rigen por las normas del Código de Procedimiento Penal y supletoriamente por el Código Tributario. El nuevo Código de Procedimiento Penal entró en vigencia a partir del 13 de julio de 2001, implantando el sistema acusatorio y la oralidad en los procesos, así como la participación del Ministerio Público en colaboración con la Policía Judicial en la investigación de los delitos.

por los tribunales distritales de lo fiscal, sea de oficio o por pedido de las partes, y está dirigido a obtener que mediante la expedición de sentencia se satisfaga los intereses de las partes.

La acción o pretensión y la contradicción o excepción son los elementos que dan inicio al proceso, pero es a partir de la contestación que se traba la litis y empieza a desarrollarse el verdadero proceso que tiene como finalidad obtener una resolución judicial de órgano competente que dé por terminada la controversia surgida⁴⁸. Rodrigo Patiño señala que “únicamente por excepción y en los casos específicamente establecidos en las disposiciones legales, el proceso puede concluir por otros medios que no constituyan resolución judicial⁴⁹”. El artículo 10 del Código Tributario determina que “el ejercicio de la potestad reglamentaria y de los actos de gestión en materia tributaria, constituyen una actividad reglada y son impugnables por las vías

⁴⁸ Sobre este punto la Primera Sala de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia ha resuelto que existe un proceso desde cuando se da una serie de pasos ordenados y consecutivos establecidos en la ley con el fin de aplicación de esta a un caso concreto y particular, Resolución No. 03-99 de 14 de enero de 1999, expediente No. 236-98 (CAMASINUE vs, DEL MONTE FRESH PRODUCE y otros), R.O. No. 142 de 5 de marzo de 1999 y Gaceta Judicial XVI, No. 14, pp. 3954-3958. En el mismo sentido y emitida por la misma Sala puede consultarse la Resolución No. 365-2000 de 15 de septiembre del 2000, juicio No. 214-2000 (Vázquez vs. La República del Ecuador, la Función Judicial y otros) R.O. No. 204 de 15 de noviembre del 2000, que manifiesta que el proceso existe desde cuando se admite a trámite la demanda. Por el contrario, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ha establecido que el proceso nace legalmente desde que se presenta la demanda, Resolución No. 188-98 de 17 de septiembre de 1998, juicio No. 130-97 (López vs. Alcalde del Distrito Metropolitano de Quito), R.O. No. 124 de 5 de febrero de 1999. La Sala de lo Fiscal también se ha pronunciado sobre este aspecto y en los recursos 158-2007 y 73-2006 han seguido la jurisprudencia establecida por la Primera Sala de lo Civil de la Corte Suprema indicando que existe proceso desde que se califica la demanda, razón por la cual el auto que niega la admisión a la demanda no pone fin a un proceso. En una segunda tesis esta misma Sala, en el recurso No. 259-2006 ha sostenido que: “los artículos 243 y siguientes, el Código Tributario, 229 y siguientes de su Codificación se refieren a la oportunidad y a los requisitos que se han de cumplir al presentar la demanda, mas, no facultan a la Sala Juzgadora para desechar de plano una demanda que a su entender se ha propuesto en forma extemporánea, además, la posible extemporaneidad puede ser materia de excepción y configurar la litis, todo lo cual lleva a la conclusión que es prematuro desechar una demanda *ab initio*, al momento de calificarla, debiendo pronunciarse sobre el particular de la causa”. Y finalmente una tercera teoría sostenida en los recursos 132-2006 y 133-2006 de esta Sala Fiscal ha manifestado que “no cabe el recurso de casación deducido en contra de autos inhibitorios, es de señalar que ese criterio es aplicable en cuanto el auto inhibitorio se fundamenta en una falta de competencia del juez, pues ello permite colegir que la demanda es deducible ante otra jurisdicción, pero en los casos en que el auto inhibitorio se fundamenta en circunstancias distintas a la falta de competencia, y en los que la materia respectiva esta atribuida privativamente a la jurisdicción ante la cual se ha deducido la acción, el auto tiene efecto de evitar que se forme el proceso, y por ende, debe ser susceptible del recurso de casación, so pena de incurrir en denegación de justicia y dejar en indefensión al particular afectado”.

⁴⁹ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Tomo II, Loja, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2005, Pág. 165

administrativas y jurisdiccional de acuerdo a la ley “. En base a este artículo, podemos manifestar que el ámbito del derecho tributario las facultades de la administración no son discrecionales, por ello, este proceso debe realizárselo en aplicación al sentido estricto de la norma, de no hacerlo, se estaría lesionando los intereses legítimos de los particulares.

En el ámbito del derecho tributario, la jurisdicción contenciosa tributaria se ejerce a través de los tribunales distritales de lo fiscal que actúan como órganos de única y última instancia, y que tienen como finalidad dirimir las controversias que se susciten como consecuencias de la aplicación de las leyes tributarias, entre la Administración y los administrados⁵⁰. Estos tribunales tienen competencia para conocer las acciones de impugnación, acciones directas y de otros asuntos previstos en los artículos 220, 221 y 222 del Código Tributario⁵¹. Las sentencias que dicten estos organismos son definitivas, producen cosa juzgada y por tanto no pueden ser revisadas por ningún otro juez o tribunal a excepción del recurso de casación que debe ser resuelto por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de acuerdo a las causales previstas en el artículo 3 de la Ley de Casación. Otra de sus competencias, es la que es materia de este trabajo de investigación y que será analizada con mayor detenimiento en el siguiente capítulo: efectuar el control de legalidad de los

⁵⁰ Sobre este particular la Ab. Carmen Amalia Simone Lasso, Secretaria Relatora de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en su recopilación de la jurisprudencia emitida por esta Sala señala que la jurisdicción contencioso tributaria abarca, de modo general, la potestad para conocer y resolver las controversias que se susciten en materia tributaria entre las administraciones y los contribuyentes, Recursos: 81-01 publicado en el R.O. No. 637 de 9 de agosto de 2002, 64-04 publicado en el R.O. No. 559 de 6 de abril de 2005 y 225-04 publicado en el R.O. No. 45 de 19 de marzo de 2007

⁵¹ Sobre este tema y en base a la recopilación jurisprudencial efectuada por la Ab. Simone se puede indicar que los Tribunales Distritales tienen competencia para conocer de impugnaciones a actos administrativos particulares vs. competencia para conocer de impugnaciones a actos normativos, Recurso 69-2001, R.O. No. 54 de 3 de abril de 2003. Así mismo tienen competencia para conocer de la acción de impugnación contra actos normativos, Recurso 10-2002, R.O. No. 96 de 4 de junio de 2003. Además indica que carecen de competencia para resolver sobre la inconstitucionalidad, Recursos: 30-94 publicado en el R.O. No. 270 de 6 de marzo de 1998, 57-94 publicado en el R.O. No. 791 de 28 de septiembre de 1995, 09-03 publicado en el R.O. No. 426 de 22 de septiembre de 2004, etc., y que igualmente no tienen competencia para analizar si el retiro de un trabajador se lo puede considerar como voluntario o no, Recursos 76-06 y 87-06 publicados en el R.O. No. 124 de 11 de julio de 2007.

antecedentes y fundamentos de las resoluciones o actos impugnados establecido en el artículo 273 del Código Tributario.

El artículo 229 del mismo cuerpo legal describe el juicio tipo en materia tributaria siendo estas disposiciones aplicables a las demandas de impugnación y a todos los otros trámites en la medida en que no existan procedimientos especiales a seguirse.

El proceso tributario es contradictorio y de conocimiento⁵²; y, como ya lo hemos manifestado, busca que el órgano judicial declare en sentencia, mediante la aplicación de normas pertinentes, el contenido y el alcance del conflicto jurídico ocurrido entre las partes y sometido a la decisión de los tribunales distritales. Cada uno de los distintos juicios que integran el proceso tributario se encuentran regidos por principios procesales cuyo conocimiento es de gran importancia, pues determina el tipo de procedimiento que se realizará, cuál es la índole de la actividad y marco de desenvolvimiento de las partes y de los juzgadores. Podemos manifestar que en las distintas etapas del proceso tributario se cumplen los siguientes principios procesales: dispositivo, contradicción, de igualdad de partes, preclusión, inmediación, de economía procesal, publicidad, adquisición, congruencia, de la verdad material y formal, y de legalidad de las formas. Principios reconocidos en la Constitución Política de la República y que constituyen una garantía para los administrados de obtener una administración de justicia eficiente e imparcial y sin dilaciones.

⁵² Es necesario indicar que no siempre se puede establecer que el procedimiento tributario es de conocimiento como por ejemplo cuando se basa en el artículo 212 que se refiere a las excepciones que se pueden plantear al procedimiento de ejecución numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9 y 10. Tampoco se estaría hablando de un proceso de conocimiento al referirnos al recurso de queja establecido en el artículo 141 y 142 del Código Tributario.

En cuanto al proceso tributario, el doctor José Vicente Troya Jaramillo⁵³ es su trabajo “El Contencioso Tributario en el Ecuador” indica que el objeto de la litis es de orden público, ya que los ingresos que se determinan y se recaudan sirven para el financiamiento de obras y servicios públicos, siendo una de sus finalidades ser un instrumento de política económica de gran importancia, por esto determina que es un proceso que tiene una condición intermedia, se inicia con la demanda que propone el particular en contra de la administración tributaria, asemejándose al proceso civil, en cuanto a su trámite el artículo 246 del Código Tributario que se refiere a la falta de contestación a la demanda determina que de oficio o a petición de parte, podrá continuarse el trámite de la causa; de igual manera, el artículo 262 se refiere a la facultad oficiosa del tribunal para en cualquier estado de la causa y antes de dictar sentencia ordenar la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia para el mejor esclarecimiento de la verdad⁵⁴.

Al referirnos a un proceso específico, es importante señalar que éste se rige por diferentes principios, como lo señala Véscovi⁵⁵. El estudio histórico de los diferentes procesos, nos ha demostrado cómo los diversos principios han sido sucesivamente admitidos, es decir, rechazados y vueltos a encontrar dentro de las varias etapas que dan forma al proceso. Varios estudiosos del tema⁵⁶, cuando se refieren a los principios procesales coinciden en citar, entre otros, los siguientes: dispositivo, inquisitivo, de la independencia de la autoridad

⁵³ (J. Troya Jaramillo), “*El Contencioso Tributario en el Ecuador*”, Pág. 19.

⁵⁴ La jurisprudencia emitida por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia señala que la facultad oficiosa no es mandataria para el juez o tribunal, quien en uso de buen juicio puede ordenarlas o no, Recursos 77 – 2000 publicado en el R.O. No. 636 de 8 de agosto de 2002 y 173 -06 publicado en el R.O. No. 65 de 17 de abril de 2007

⁵⁵ Enrique Véscovi, *Teoría General del Proceso*, Bogotá, Editorial Temis, 1984, Pág. 51

⁵⁶ Ver Hernando Devis Echandía, *Teoría General del Proceso*, Buenos Aires, Edigraf. S.A., 2004, Pág. 37 y ss., Jaime Azula Camacho, *Curso de Teoría General del Proceso*, Bogotá, Tercera Edición, Pág. 80 y ss., Enrique Véscovi, *Teoría General del Proceso*, Bogotá, Editorial Temis, 1984, Pág. 51 y ss., etc.

judicial, de la obligatoriedad de los procedimientos establecidos en la ley, de la cosa juzgada, de contradicción, de de intermediación, de valoración de la prueba, de publicidad, de preclusión, de adquisición, etc. Es necesario entonces establecer qué principio es en el que efectivamente se basa y por el que se rige el proceso tributario. En nuestra opinión, es el principio dispositivo el que prevalece en este proceso, ya que el mismo otorga a las partes y no al juez, la iniciativa del proceso, el ejercicio y el poder de renunciar a los actos del proceso⁵⁷. Es decir, un proceso está regido por este principio cuando el mismo sólo puede iniciarse a instancia de quien pretende la tutela de un derecho, las partes son los sujetos activos del proceso ya que ellos son los que inician y determinan su objeto a través de la demanda y su contestación a la misma.

Existen una serie de subprincipios que forman el principio dispositivo y para un mejor análisis es necesario irlos estudiando y demostrar si éstos se cumplen o no en el proceso contencioso tributario. En primer lugar, el proceso debe comenzar por iniciativa de parte, esto significa que el juez no puede hacerlo de oficio. Este subprincipio, se halla consagrado en el proceso civil, y sólo por excepción, se admite que exista algún proceso que se lo pueda iniciar de oficio. En nuestro Continente, se mantiene casi intacto este principio y los modernos códigos, introducen norma expresa que prohíbe la iniciación de oficio por parte del juez⁵⁸. Y esto es justamente lo que ocurre en el proceso tributario en donde el mismo surge con la demanda que propone el sujeto que se siente afectado por las actuaciones de la Administración. Otro subprincipio señala que el objeto del proceso lo fijan las partes, y es dentro de ese límite que el

⁵⁷ (E. Vescovi), Pág. 51

⁵⁸ Códigos: Cuba (art. 3), del Brasil (art. 262), de Colombia (art. 2). Citados en Enrique Vescovi, *Teoría General del Proceso*, Bogotá, Editorial Temis, 1984, Pág. 52

juez debe decidir. Este subprincipio establece, en lo referente a la etapa probatoria, que las pruebas son aquellas que las partes soliciten y que si el tribunal dispone alguna para mejor proveer, lo será respecto de los hechos que las partes han invocado. En conclusión, el juez deberá fallar en base a lo alegado y probado por las partes y no conoce otros hechos y pruebas fuera de lo que las partes hayan presentado o invocado. “La sentencia debe fijarse dentro de los límites o pretensiones establecidos por el actor y aquello que reconoce o controvierte el demandado”⁵⁹, a este subprincipio se lo ha llamado de congruencia de las sentencias, y de acuerdo con el mismo, el tribunal debe resolver todo lo que las partes piden pero no más; es decir, conforme a lo solicitado. En el proceso contencioso tributario existen normas que indican que el papel del juzgador no es la de un sujeto de piedra, como es característico del principio dispositivo, pues tiene facultad especialmente en materia de pruebas para decretarlas oficiosamente con total libertad, así como para valorar las presentadas extemporáneamente de acuerdo a lo establecido en los artículos 262 y 270 del Código Tributario. El artículo 273 del Código de la Materia indica que en el proceso tributario “...la sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis...”, con este postulado podemos observar que se está cumpliendo con el llamado principio de congruencia de las sentencias, ya que el tribunal únicamente puede resolver en base a las acciones deducidas por las partes sin alejarse de lo que fue materia de la litis.

Otro de los aspectos que aplica el principio dispositivo es el que se refiere a la disponibilidad del derecho, que manifiesta que el tema de la

⁵⁹ (E. Vescovi), Pág. 53

decisión de la controversia también recae de manera exclusiva sobre las partes. Es así como el actor o demandante pueden renunciar a su pretensión mediante el desistimiento, o llegando a un acuerdo con el demandado logrando una transacción, situaciones que dan por terminado el proceso. En materia tributaria el artículo 265 del Código Tributario señala que quien hubiera propuesto una acción, es decir el contribuyente, o interpuesto un recurso podrá desistir de continuarlos antes de notificarse a las partes para sentencia; la consecuencia de este desistimiento deja ejecutoriado el acto, resolución o sentencia que fue materia de la acción. El autor Troya Jaramillo⁶⁰ indica que un aspecto importante de la esencia del proceso tributario se encuentra, es que a diferencia de lo que sucede en los juicios comunes, no hay lugar a la diligencia de junta de conciliación, pues, no cabe arreglo entre el particular y la administración. Los tributos se determinan, liquidan y recaudan en la medida dispuesta por la Ley. Sobre el tema no incide la voluntad de las partes, ni cabe por ello transacción.

Finalmente, otra característica de este principio es que el impulso procesal se realiza por medio de las partes y no de oficio. En lo que al proceso tributario se refiere este subprincipio no se cumple a cabalidad, ya que aunque el mismo surge por insinuación de las partes con la presentación de la demanda, existen normas que demuestran que el juez tiene también participación activa dentro del desarrollo de este proceso, como es la facultad oficiosa señalada en el artículo 262 del Código Tributario; igualmente, tiene la obligación de dictar sentencia concluida la tramitación de la causa; y, finalmente, otro ejemplo es el establecido por la jurisprudencia de la Sala de lo

⁶⁰ (J. Troya Jaramillo), “*El Contencioso Tributario en el Ecuador*”, Pág. 15.

Fiscal de la Corte Suprema de Justicia que ha señalado que no cabe declarar el abandono por el sólo transcurso del tiempo siendo necesario que exista inactividad de la parte⁶¹.

La Constitución Política de la República en su artículo 194 señala que la sustanciación de los procesos, que incluye la presentación y contradicción de pruebas, se llevará a cabo mediante el sistema oral, de acuerdo con los principios: dispositivos, de concentración e inmediación. Sin embargo, es importante señalar que el proceso tributario no es oral, pero ello no conlleva a que este proceso sea inconstitucional, ya que como lo hemos demostrado, en el mismo se cumple cabalmente todas las etapas que dan forma a este proceso, existiendo una participación activa de las partes y del juez o tribunal. Todas estas actuaciones están aparadas en las distintas normas establecidas en el Código Tributario así como en el artículo 192 de nuestra Carta Magna que señala que el sistema procesal será un medio para la realización de la justicia, que hará efectivas las garantías del debido proceso y velará por el cumplimiento de los principios de inmediación, celeridad y eficiencia en la administración de justicia, y finalmente puntualiza que no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.

Con estas definiciones podemos concluir que en el proceso tributario se ha dotado al juez cada vez de mayores poderes, concediéndole facultad de ordenar lo que considere necesario para verificar o aclarar los hechos, con la finalidad de que la falta de iniciativa de las partes procesales no perjudique la administración de justicia, que tiene como uno de sus objetivos hacer efectiva

⁶¹ Recursos: 96-98, RO 555, jueves 31 de marzo de 2005, 13-99, RO 391, jueves 16 de agosto de 2001, 14-99, RO 219, jueves 7 de diciembre de 2000, 16-99, RO 246, miércoles 17 de enero de 2001, 18-99, RO 480, lunes 24 de diciembre de 2001.

la lealtad procesal, la buena fe, la economía y la celeridad del proceso. En cuanto a los principios, luego del análisis efectuado, podemos establecer que es efectivamente el principio dispositivo el que prevalece en este proceso pero también existe la participación de otros principios procesales, lo que nos lleva a concordar con lo señalado por la moderna teoría procesalista que indica que ningún sistema procesal ha adoptado uno de tales principios con exclusión de otro, sino que se encuentran aplicaciones de varios principios, con predominio de uno de ellos. Por ello, cuando se manifiesta que un sistema procesal es dispositivo o inquisitivo, sólo se trata de identificar cuál de los dos predomina, más no que se aplica uno de ellos con exclusión del otro.

CAPITULO SEGUNDO

EL CONTROL DE LEGALIDAD

1.1 Alcance y naturaleza del control de legalidad

Es menester ahora manifestar que el objetivo de esta investigación es analizar qué se debe entender y cuál es el alcance del control de legalidad en el ámbito del derecho tributario, para eso debemos partir de lo establecido en el artículo 273 del Código de la materia que en su inciso segundo señala: “La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó lo litis, y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos”. Sobre este tema, Troya⁶² señala que con esta norma se otorga a los tribunales el rango de organismos de control de legalidad de los actos administrativos, dándoles amplia libertad para aprehender esa realidad y para establecer su significación, determinando que es más importante la realidad objetiva que lo que partes puedan argüir dentro del proceso.

Como podemos observar en base a este enunciado, el control de legalidad se puede efectuar sobre los actos administrativos y los actos normativos. En este trabajo vamos a estudiar con más profundidad como éste se da en los actos dictados por la Administración.

El actuar de la Administración se basa en el principio de legalidad y es en base de este postulado que la Administración dicta los actos que son materia de este control, por ello es importante pasar a señalar cómo este

⁶² José Vicente Troya Jaramillo, “*El Contencioso Tributario en el Ecuador*”, Quito, 2001, Pág. 19.

principio actúa en el campo tributario y su vinculación con el principio de reserva de ley establecido en el Código de la materia.

El principio de legalidad se ha convertido en un común denominador de los Estados contemporáneos que se adscriben al modelo de “Estado de Derecho”. Entre los distintos tratadistas tributarios, podemos citar a Víctor Uckmar, quien sostuvo que a excepción de lo que entonces regía en la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas, todas las restantes afirmaban que los impuestos debían ser aprobados por los órganos legislativos competentes⁶³. Por su parte, José Juan Ferreiro Lapatza⁶⁴ sostiene que el principio de legalidad surge en la historia ligado, básicamente, a dos materias en las que se revela, mejor que en cualquier otra, la condición de súbditos o ciudadanos libres de los miembros de una comunidad: la definición de delitos y penas (principio de legalidad penal) y el establecimiento de tributos (principio de legalidad tributaria) y concluye señalando que el principio de reserva de ley es el mecanismo técnico con el cual la Constitución concreta el principio de legalidad en materia tributaria, tratando de garantizar que las decisiones fundamentales en relación con los gastos e ingresos públicos sean tomadas a través de la ley. Con estas definiciones podemos establecer que el principio de legalidad tiene su posición central en la configuración del Estado de Derecho como un principio rector del ejercicio del poder y del uso de las facultades tanto para legislar como para establecer las sanciones y las condiciones de su imposición, y esto permite configurarlo como una institución jurídica compleja conforme a la totalidad de asuntos que adquieren importancia jurídica y a la variedad de formas de control que genera dicha institución.

⁶³ Víctor Uckmar, *Principio comuni di Diritto costituzionale tributario*, CEDAM, 1959, pág. 17 y ss.

⁶⁴ José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, 1997, pág. 44 y ss.

El principio de legalidad tributaria puede ser considerado desde dos perspectivas diferentes. La primera que se refiere a las fuentes del derecho y la jerarquía de los preceptos para ejercer la potestad tributaria normativa, y la segunda al obrar de la Administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria de aplicación, es decir, a la producción normativa y a la esfera aplicativa.

Este principio significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa⁶⁵. José Vicente Troya Jaramillo⁶⁶ establece que el principio de legalidad es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria, como lo señala la Constitución Política del República en su artículo 130 numeral 6 corresponde al Congreso Nacional establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos excepto las tasas y las contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos seccionales autónomos. De esto se puede sostener que a más de legalidad, debe afrontarse el principio de reserva de ley, establecido en el artículo 257 de la Constitución Política de la República que indica que sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. En este mismo artículo en su inciso final se le otorga exclusivamente potestad tributaria al Presidente de la República para fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana. De igual manera, la

⁶⁵ Sergio De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Ed. Porrúa, 1994, Pág. 266

⁶⁶ José Vicente Troya Jaramillo, “*Control de las Leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*”, trabajo realizado para el Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, realizado en México en junio del 2006.

Constitución faculta exclusivamente al Presidente de la República, a proponer proyectos de ley mediante los cuales se establezca, modifique o suprima impuestos. José Vicente Troya Jaramillo señala en su trabajo “*Control de las Leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*”, que el principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado, ya no cabe sostener el axioma clásico de que no hay tributo sin ley, lo que se puede sostener es que no hay impuesto sin ley, como claro ejemplo podemos señalar la facultad legislativa que tienen los gobiernos provinciales y cantonales en base a la disposición del inciso segundo del artículo 228 de la Constitución de dictar ordenanzas para crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras. Existen otros casos en que la Carta Magna otorga limitadamente la potestad tributaria para crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones a través de la expedición de resoluciones de carácter general a las Superintendencias, Consejo Nacional de la Judicatura, universidades y escuelas politécnicas, entre otros.

El principio de legalidad como lo hemos analizado, se refiere a la creación, modificación y supresión de tributos. La interpretación que se realice sobre estos aspectos se la ha de efectuar en forma restrictiva, pues, como lo manifiesta Troya “no cabe someter al principio de legalidad a todo tipo de materias, lo cual vendría en desmedro de la efectiva determinación y recaudación de los tributos”⁶⁷.

Spisso indica que, “el principio de legalidad descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de

⁶⁷ (J. Troya), *Control de las Leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*, Pág. 6

los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado”⁶⁸

En este sentido, Carballo, en palabras de Asunción García, manifiesta que, la ley, en la forma de gobierno representativo, tiene la virtud de proceder de cuerpos colegiados integrados por representantes del pueblo, elegidos por el voto directo por el pueblo y renovada la representación en lapsos constantes, de tal manera que siendo la formulación de la ley, la función fundamental del Poder Legislativo, de nuevo puede decirse que la ley es el instrumento más apto para la consecución de la justicia y de la seguridad de los particulares.⁶⁹

De esta manera, la soberanía encuentra un cauce de expresión en la ley tributaria, que es “fuente” directa de la relación tributaria...se requiere de una “base” legal adecuada para cualquier forma de injerencia pública en el patrimonio o en la libertad de los individuos”;⁷⁰ pues la ley debe garantizar en la mayor extensión posible la seguridad jurídica y la certeza del derecho.

En párrafos anteriores hemos podido observar el vínculo que existe entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley que muchas veces ha llevado a varios tratadistas a establecer que son uno solo, por ello es necesario estudiar algunos conceptos que nos aclararan qué se debe entender por reserva de ley. José Osvaldo Casás indica que “la exigencia de la ley formal material para disciplinar los aspectos sustantivos del derecho tributario encuentra sustento explícito en la Constitución, y tal ordenamiento, por una clara diferenciación entre el poder constituyente y los poderes constituidos, reviste carácter rígido e inderogable por la ley ordinaria, podemos afirmar que nos encontramos en presencia de un sistema jurídico en el cual impera en

⁶⁸ Horacio Guillermo Corti, *Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, Pág.. 168

⁶⁹ Luís Carballo, *El Principio Constitucional de Justicia Fiscal*, en *Principios Constitucionales Tributarios*, Tribunal Fiscal de la Federación

⁷⁰ Andrea Fedele, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogota, Temis, 2001, Pág. 160

plenitud el principio de reserva de ley tributaria”⁷¹. Carlos Felipe Aroca Lara señala que las reservas de ley son mandatos constitucionales expresos, por medio de los cuales se establece que la regulación de cierto ámbito esencial de la vida en comunidad, está en cabeza exclusiva del órgano colegiado encargado de producir las leyes⁷². Es necesario entender el principio de reserva de ley no únicamente en sentido formal, ya que no sería más que la simple permisión al legislador para que produzca una ley sobre una materia sometida a reserva, pero que su contenido sea vacío y se limite simplemente a facultar al ejecutivo para que, por medio de la expedición de actos administrativos, regule la materia sometida inicialmente a reserva del legislativo, por ello también se la debe observar desde su aspecto material para que se cumpla con el mandato constitucional contenido en una reserva de ley específica, ya que en el caso contrario se estaría vaciando de contenido el principio democrático sobre el cual estas reservas tienen su fundamento.

En bases a estos conceptos podemos señalar que es posible medir el alcance del principio de legalidad, a través del denominado principio de reserva de ley, al cual Lobo Torres⁷³, lo identifica como un subprincipio del de legalidad; que hace referencia a la necesidad de que la regulación de determinadas materias vengan dadas por vía legislativa, ya que sólo los órganos depositarios de la voluntad general son los habilitados para instituir tributos, revistiendo, en la esfera de creación del derecho⁷⁴, de manera específica en la esfera fiscal, éste tiene como función primordial poner un límite a la potestad tributaria

⁷¹ José Osvaldo Casás, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005, Pág. 237

⁷² Carlos Felipe Aroca Lara, *Principios de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Colombia, Departamento de Publicaciones de la Unidad Externado de Colombia, 2005, Pág. 16

⁷³ María Alejandra Salas, El papel de la Jurisprudencia constitucional en el Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, en Eusebio González, DIR, Temas Actuales de Derecho Tributario, Barcelona, J.M Bosch, 2005, Pág. 45

⁷⁴ <http://www.salvador.edu.ar/ua1-4-ab.htm>

normativa del Estado, al delimitar una parte del ámbito tributario, en exclusiva a la ley.

La reserva legal impide el riesgo de que los órganos de ejecución (administración) puedan dictar disposiciones en desmedro de la función de tutela de los ciudadanos y de sus garantías individuales (libertad personal, propiedad, actividad económica), los elementos que se enmarquen en este concepto solo pueden perpetuarse por Ley, como expresión de la voluntad general, garantizándose de esta forma que no sean regulados por el capricho o la discrecionalidad personal de la autoridad administrativa.

A partir de la reserva de ley se habla, que la misma puede ser absoluta (legalidad rígida) o relativa (legalidad flexible), la primera manifiesta que la totalidad de la materia acotada deba venir regulada en exclusiva por la ley o, al menos por actos con fuerza de ley; y la denominada reserva relativa o atenuada que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos.⁷⁵

Mucho se ha discutido si la ley que establece el tributo debe contener todos los elementos que configuran el mismo; distintas son las posiciones al respecto, así Ferrero Lapatza⁷⁶, afirma que la reserva de ley no es relativa ni absoluta, es, simplemente, reserva de ley, y quiere decir, precisamente, que sólo la Ley puede establecer un tributo y que para ello ha de determinar todos sus elementos esenciales, es decir, los hechos que determinan la obligación de tributar.

⁷⁵ Eusebio González, El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978, en Principios Constitucionales Tributarios, Tribunal Fiscal de la Federación

⁷⁶(M. Salas), El papel de la Jurisprudencia constitucional en el Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, Pág. 52

Por el contrario, Víctor Uckmar sostiene que el principio de la reserva de ley es relativo, que la ley no debe fijar todos los elementos del tributo, “el legislador puede limitarse a determinar los criterios idóneos para excluir el arbitrio de la autoridad delegada”⁷⁷. Villegas⁷⁸ coincide con este criterio señalando que la ley debe contener por lo menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo.

Empero, Mauricio Plaza, defiende la reserva de ley absoluta, pues las reglas de juego sobre las condiciones en que los asociados deben contribuir a la financiación de la actividad pública deben ser claras y precisas, de forma tal que descarten cualquier tipo de arbitrariedad o discrecionalidad de los gobernantes. Esa claridad y precisión sólo se logra si la ley que crea y regula el tributo de que se trate define suficientemente sus elementos y no deja espacio alguno para que la rama ejecutiva del poder público cree reglas según su arbitrio. Sino fuera así, se violaría el principio *nullum tributum sine lege* porque, en aquellos aspectos que no fueran regulados en forma precisa por el legislador, los contribuyentes y deudores tributarios quedarían sometidos a la arbitrariedad y a la discrecionalidad del gobierno y de sus funcionarios.⁷⁹

Al haber analizado tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley podemos señalar que entre ambos conceptos no existe una diferenciación antagónica, por el contrario, la reserva de ley es uno de los componentes del principio de legalidad. Actualmente el principio de legalidad en su aspecto normativo, se nutre de dos premisas: la reserva de ley y la primacía de la ley, ambas le dan la sustancia que este principio necesita. El principio de legalidad absorbe al de reserva pero sin quedar

77 Ricardo Lobo Torres, *Legalidad Tributaria y Armonía entre los poderes del Estado*, en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco, 2005, Pág. 247

78 (M. Salas), *El papel de la Jurisprudencia constitucional en el Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, Pág. 49

79 Mauricio Plaza, *Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario*, en *Teoría Constitucional*, Bogotá, Editorial Universidad del Rosario, 2006, Pág. 140

agotado, la reserva de ley es una parte del principio de legalidad. En su ámbito, la ley debe decir necesariamente cuáles son las posibilidades de actuación de la Administración y, en su caso, si hay lugar al ejercicio de una potestad reglamentaria. Aquí la reserva de ley actuaría como la necesaria base legal para la actuación de la Administración⁸⁰.

Luego de haber estudiado estos dos principios, podemos manifestar que es en base de éstos que el Tribunal basa su accionar al momento de efectuar el control de legalidad⁸¹. Para que este control cumpla efectivamente su propósito, en lo que a materia tributaria se refiere, debe en primer lugar valorar jurídicamente el hecho o acto que es motivo de este control y observar que este se ajuste a la legalidad, esta valoración se la debe realizar comparando el concepto establecido en la norma y lo que sucede en la realidad. José Luís Villar Palasi⁸² nos indica que este juicio valorativo en el caso que hemos planteado, nos permite seleccionar la norma aplicable al hecho concreto y de esta manera se determina la competencia administrativa o judicial y se puede

⁸⁰ Iñaki Lasagabster Herrate, *Las relaciones de sujeción especial*, Madrid, Ed. Civitas, 1994, Pág. 176 y 177.

⁸¹ Cuando se habla de control de legalidad en las Comunidades Europeas, se refiere, ante todo, al control jurisdiccional, y este control se analiza esencialmente en una protección a los sujetos a las jurisdicciones de la Comunidad Europea, es decir, los Estados Miembros y los particulares, contra una actividad ilegal por parte de los ejecutivos comunitarios. Se trata del control de legalidad (de los actos comunitarios del Consejo y de la Comisión) que sigue al recurso de anulación formulado por un Estado Miembro o por las personas privadas ante la Corte de Justicia, este control se lo realiza con eficacia y gracias a la Corte de Justicia, las Comunidades Europeas constituyen un verdadero Estado de Derecho. En numerosos fallos, la Corte de Justicia ha insistido sobre las razones de la obligación que existe para motivar: ella no debe servir únicamente de protección a las partes, sino que constituye una exigencia fundamental que debe sobre todo permitir el Control Jurisdiccional de la Corte sobre la legalidad del acto. Esta preocupación de exigir una motivación sustancial de los actos constituye un importante elemento de control de legalidad. Las Comunidades Europeas realizan el control de legalidad bajo tres aspectos: 1. El recurso de anulación contra los actos de los ejecutivos comunitarios, recurso intentando ante la Corte de Justicia, 2. El recurso por violación del Tratado por parte de los Estados Miembros, igualmente ante la Corte de Justicia y 3. La aplicación del derecho comunitario por las Jurisdicciones Nacionales, especialmente el “Reenvío Prejudicial”. Igualmente en el derecho comunitario andino el control de legalidad se encuentra reservado a los respectivos Tribunales de Justicia. Tomado de Alfonso de Vreese, *El control de la legalidad en las Comunidades Europeas*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela No. 43, 1969, Pág. 26 y ss.

⁸² Citado en Antonio Moles Caubet, *El principio de Legalidad y sus Implicaciones*, Caracas, Universidad Central de Venezuela, 1974, Pág. 75

efectuar el control de legalidad. Toda esta valoración a la cual nos referimos debe estar regida por el principio de legalidad y consiste en establecer que los actos emanados por la Administración se ajusten a las normas de derecho ya que en caso contrario, el Tribunal al momento de dictar sentencia y efectuar el debido control, si llegara a determinar que ha existido un error de derecho, está en la facultad de declarar que el acto administrativo es viciado y por ende no produce los efectos legales esperados.

Al efectuar el control de legalidad podemos finalizar estableciendo que produce las siguientes consecuencias: limita el espacio en que la Ley y las normas deben actuar en un caso concreto en el cual se produce este control; afirma el orden prelativo de las normas subordinadas; y, finalmente, mide los poderes que la norma confiere a la Administración al momento de dictar un acto administrativo.

Hemos analizado brevemente cuál es el alcance y la naturaleza del control de legalidad en el ámbito del derecho tributario, y a lo largo de lo investigado, pudimos percatarnos de la importancia que éste tiene en el campo administrativo, por ello creemos necesario a continuación analizar cómo se produce este control en sede administrativa a través del estudio de los distintos mecanismos que la ley otorga a los contribuyentes y a la misma Administración.

1.2 El control de legalidad en sede administrativa

Al referirnos al control de legalidad en esta sede debemos iniciar estudiando el Recurso de Revisión y a través de este mecanismo determinar si se efectúa un control de los actos emitidos por la Administración.

En la administración tributaria central, el Director General del Servicio de Rentas Internas, así como los prefectos provinciales y los alcaldes, en las administraciones tributarias seccionales; y las máximas autoridades de las administraciones tributarias de excepción, en virtud de lo que dispone el artículo 143 del Código Tributario, tendrán la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones de hecho o de derecho. De este artículo podemos empezar manifestando como lo señala Paula Subía Pinto⁸³, que esta institución termina con el concepto de cosa juzgada administrativa, ya que permite que la misma autoridad administrativa o un interesado, que sea autorizado o legitimado para actuar, pueda posteriormente modificar un acto administrativo amparado por alguna de las causales o situaciones también establecidas en la ley, las mismas que serán estudiadas más adelante.

Una de las características fundamentales de este recurso es que debe ser conocido, como lo señala la norma, por las máximas autoridades de las administraciones tributarias⁸⁴, siendo la resolución de este recurso una facultad

⁸³ Paula Subía Pinto, *El Recurso de Revisión de Oficio y la Declaratoria de Lesividad*, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, Cevallos Editora Jurídica, 2007, Pág. 168.

⁸⁴ Sobre este aspecto la Ab. Carmen Amalia Simone Lasso, en su recopilación de la jurisprudencia realizada en la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia señala los siguientes fallos: 8-98 publicado en el R.O. No. 542 de 26 de marzo del 2002, 93-2000 publicado en el R.O. No.601 de 20 de junio de 2002, 24-2001 publicado en el R.O. No. 405 de 24 de agosto del 2004, 127-2001 publicado en el

indelegable en concordancia a lo establecido por el principio de seguridad jurídica⁸⁵. Con esto se trata de evitar que funcionarios de menor nivel o jerarquía pretendan modificar actos firmes o resoluciones ejecutoriadas sin el conocimiento de dichas autoridades superiores y sólo se puede llevar a cabo si se verifican algunas de las causales que existen para este efecto. Otra de sus características es que cabe únicamente respecto de actos firmes o resoluciones ejecutoriadas⁸⁶, sobre los cuales el contribuyente no haya interpuesto ningún tipo de observación dentro del tiempo establecido por la ley, ya sea en vía administrativa o judicial.

El Recurso de Revisión puede efectuarse cuando el acto administrativo sea plenamente *ejecutable*, es decir, produzca efectos similares a cosa juzgada⁸⁷; cuando ello ocurra y para poder interponerlo se deberá determinar que se encuentra en una de las seis causales establecidas en el Código Tributario para este efecto. Caso contrario será desestimado, pudiendo sin embargo, el interesado acudir al Tribunal Distrital de lo Fiscal para que este se pronuncie sobre la motivación emitida por la autoridad máxima de la Administración Tributaria que desechó el recurso. El mismo artículo 143 del Código Tributario, citado anteriormente, establece las causales sobre las que

R.O No. 403 de 23 de noviembre del 2006, entre otros, en los cuales se ha resuelto que la revisión es una actividad oficiosa y facultativa únicamente de la máxima autoridad administrativa.

⁸⁵ Principio recogido en el artículo 23 numeral 26 de la Constitución Política de la República que al referirse a los derechos civiles indica que el Estado reconocerá y garantizará a las personas la seguridad jurídica.

⁸⁶ De igual manera este criterio lo ha sostenido la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en los siguientes recursos: 43-98 publicado en el R.O. No. 166 de 19 de septiembre de 2000, 53-2004 publicado en el R.O. No. 75 de 4 de agosto de 2005, 22-2005 publicado en el R.O. No. 398 de 16 de noviembre de 2006, etc., en los cuales ha establecido que el recurso de revisión únicamente cabe respecto de actos firmes y ejecutoriados.

⁸⁷ Ver sentencia expedida por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en el Recurso No. 164-2004 publicado en el Registro Oficial No. 397 de 15 de noviembre de 2005, en la cual se ha manifestado que procede la revisión de un acto administrativo que se encuentre ya ejecutado.

se debe fundamentar la verificación de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada, siendo éstas las siguientes:

1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;
2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;
3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales acto o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículo 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;
4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente su falsedad;
5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,
6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia e la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución.

Respecto a las causales que hacen referencia a errores de hecho o de derecho y que es necesario que exista justificación con informe jurídico previo, y la que hace relación a la aparición de documentos de valor trascendental, es importante establecer que la Administración Tributaria tiene la obligación en toda consulta, reclamo, recurso o petición de expedir la respectiva resolución motivadamente, para esto podrá solicitar al interesado las pruebas que se necesiten para fundamentar las aseveraciones emitidas y con ello formarse un criterio válido y así esclarecer la perspectiva y factibilidad del mismo. En caso de que no se hayan aportado las pruebas que fundamenten la pretensión, la Administración debe pronunciarse en los plazos establecidos en la ley, en base únicamente a los elementos de que se disponga. El error de hecho o de derecho, se debe demostrar adjuntando toda la información que no fue presentada desde un inicio o que no fue valorada por la autoridad inferior conforme las disposiciones aplicables al caso.

En la tramitación del recurso es indispensable el informe jurídico previo, pues el mismo es un análisis que permitirá confirmar que efectivamente no se tomó en cuenta documentos o disposiciones que podrían modificar el contenido del acto administrativo o de la resolución impugnada. De igual forma, la aparición de documentos que tengan el carácter de valor trascendental, contribuiría a que se rectifique los errores que existieron en la expedición del acto administrativo, ya que en un inicio no se tomó en cuenta estos elementos que hubiesen permitido certeza en dicho acto o resolución.

Sobre las causales que se refieren a la nulidad de documentos de acuerdo con la Ley Notarial o por sentencia, es importante manifestar que la Administración al momento de emitir su decisión o pronunciamiento, lo hace

basado en la información proporcionada por el peticionario o por terceros y puede ocurrir que esa manifestación de voluntad se encuentre viciada al no haber cumplido con normas notariales expresas, como son el artículo 46 de la Ley Notarial que se refiere a que la omisión de formalidades para los testamentos cerrados será penada con la destitución del notario, quien además será responsable de los perjuicios que se ocasionen; de igual manera, el artículo 47 del mismo cuerpo legal estipula que es nula la escritura que no se halla en la página de protocolo donde, según el orden cronológico debía ser hecha. Es por estas razones que si el criterio de la administración adolece de vicios, el mismo debe reverse, más aún si esta nulidad ocurrió en sentencia.

Finalmente sobre las causales que hacen referencias a documentos falsos, prueba testimonial falsa declarada en sentencia por delito de funcionarios públicos, podemos decir que al incluirse documentación que posteriormente ha sido calificada como errada o falsa, es lógico suponer que ese acto administrativo no puede seguir produciendo efectos jurídicos y su contenido no puede ser aceptado en la vía jurídica, por ello es aceptable que proceda el Recurso de Revisión.

La Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia en reiterados casos que constituyen precedente jurisprudencial obligatorio al tenor de lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley de Casación ha manifestado que en el Recurso de Revisión por tener carácter extraordinario y por tratarse sobre actos firmes y resoluciones ejecutoriadas no puede operar el silencio administrativo, aún cuando la resolución sea dictada con posterioridad a los plazos establecidos en nuestro Código Tributario⁸⁸.

⁸⁸ Recursos: 133-1993 publicado en el Registro Oficial No. 377 de 6 de agosto de 1998, 141-1998 publicado en el Registro Oficial No.342 de 7 de junio de 2001, 70-2000 publicado en el Registro Oficial

El artículo 145 del Código Tributario señala taxativamente en que casos no procede este recurso, siendo los siguientes:

1. Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados en la administración;
2. Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años en los casos de errores de hecho o de derecho, aparición posterior de documentos, nulidad de documentos, documentos falsos;
3. Cuando hubieren transcurrido treinta días en los casos de sentencia que declare falso testimonio, por delito de funcionarios público, y siempre que hasta ese entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto de que se trate;
4. Cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo o no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido;
5. Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria correspondiente.

En este punto de nuestra investigación, y al hablar del campo administrativo, es importante relacionar el tema que estamos estudiando con la acción de lesividad para finalmente concluir estableciendo si a través de estos recursos o vías que otorga la ley, la Administración efectúa en su área un control de legalidad.

No. 53 de 2 de abril de 2003, 68-2003 publicado en el Registro Oficial No. 555 de 31 de marzo de 2005, 30-2004 publicado en el Registro Oficial No. 390 de 6 de noviembre de 2006, etc.

Debemos empezar definiendo qué se debe entender por declaración de lesividad. Para ello citamos a Pablo Tinajero Delgado, quien en su obra “La Acción de Lesividad” señala que “la declaración de lesividad es un acto administrativo inimpugnable, que contiene la expresión de voluntad del órgano administrativo competente, mediante el cual se procura el retiro del mundo jurídico, de un acto cuyos efectos benefician a un particular (por lo que no tiene la disponibilidad de sus efectos), y que lesionan los intereses públicos.”⁸⁹ Para entender a cabalidad este concepto, debemos empezar señalando lo estipulado en el artículo 196 de la Constitución Política de la República, norma que señala que todo acto administrativo es impugnable ante el tribunal competente. Sin embargo, existen actos que no lo son por constituir un pronunciamiento previo que únicamente expresa el criterio de la administración, según el cual, el acto administrativo que se pretende retirar del mundo jurídico lesiona el interés público; es decir, se trata de un acto de juicio que produce efectos internos y obliga a la administración a hacer cuanto le corresponda para ejercer la acción de lesividad ante el órgano jurisdiccional competente. La Administración, en este caso, tiene que discutir si efectivamente ese acto lesiona el derecho y el interés público. Esta inimpugnabilidad no se refiere necesariamente a que el acto sea válido pero no pueda producir otros efectos, sino únicamente permite a la Administración acudir ante el órgano competente para discutir con el legítimo contradictor la presencia de la lesión emanada del acto administrativo que la propia Administración discute. El órgano jurisdiccional declara la lesividad de un acto administrativo en base a las pruebas presentadas por la propia Administración que demuestran que este

⁸⁹ Pablo Tinajero Delgado, *La acción de lesividad*, Quito, Programa Editorial de la Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1998, Pág. 47

acto es lesivo al interés público y únicamente el propio sujeto activo podrá declarar lesivo un acto suyo anterior.

Para que el acto dictado por la Administración sea irrevocable y proceda la acción de lesividad, es necesario que el órgano administrativo que lo expidió no tenga la disponibilidad de sus efectos y esto ocurre cuando el acto lesivo ha creado derechos a favor de terceros; podemos afirmar como regla general, que son irrevocables los actos administrativos que establecen derechos subjetivos a favor de terceros. Por esto, si la Administración observa que un acto que ella misma ha dictado lesiona el interés público, debe manifestarlo así, mediante la expedición de un acto suyo, de las mismas características con el que se intenta retirar del mundo jurídico al anterior y solamente así, quedará habilitada para demandar ante el órgano jurisdiccional con plena competencia. En concordancia con esta afirmación el artículo 97 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva que se refiere a la lesividad señala que: “La anulación por parte de la propia Administración de los actos declarativos de derechos y no anulables, requerirá la declaratoria previa de lesividad para el interés público y su impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo competente”. Es decir, la declaración de lesividad que efectúa la Administración sobre un acto que se considere lesivo al interés público es un requisito previo para interponer la acción contenciosa. Es competente para dictar la declaración de lesividad el mismo órgano que dictó el acto lesivo, porque sólo éste órgano puede expedir un acto administrativo con efectos contrarios a otro anterior. Esto tiene su razón de ser ya que la revocación sólo puede efectuarse por el mismo órgano que expidió el acto

anterior. Pablo Tinajero⁹⁰ sostiene que la doctrina señala una excepción a este principio, que consiste en la posibilidad de que la ley autorice a un organismo de control para que expedida una declaración de lesividad sobre un acto dictado por la administración activa y que sea lesivo al interés público⁹¹.

Nuestra legislación no contiene ninguna norma que señale el plazo para presentar la demanda de la acción contenciosa de lesividad y únicamente el inciso último de artículo 97 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, que tiene el carácter de reglamento y que se encuentra por debajo de las normas constitucionales y legales, establece que “ la acción contenciosa de lesividad podrá interponerse ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo en el plazo de tres meses a partir de la declaratoria de lesividad”. Creemos que es importante que este plazo sea recogido por una disposición legal de mayor rango que dicho Estatuto.

En lo que se refiere a la sentencia proveniente de la acción de lesividad hay que determinar dos situaciones: a) si se rechaza la demanda se consagra en forma expresa la legitimidad del acto; y, b) si se acepta la demanda, será constitutiva, pues se anula un acto constitutivo de derechos, contrario a aquellos que surgen de la sentencia y se produce de esta manera, la extinción de la relación jurídica que se deriva del acto lesivo. Si se produce esta

⁹⁰ (P. Tinajero Delgado), *La acción de lesividad*, Pág. 54

⁹¹ Esta excepción establecida en la doctrina considero que no tiene asidero legal en nuestra legislación, ya que se debe partir del principio, indicado anteriormente, de que sólo puede revocar un acto administrativo aquel órgano que lo dictó, cuando existe regulación expresa en la Ley para ello. En base a lo mencionado por el artículo 97 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, se determina que es exclusivamente la propia Administración que dictó el acto declarativo de derechos la que puede pedir su anulación. Esto en razón de que sólo ese órgano tendrá la competencia para evidenciar los efectos producidos por el dicho acto y encontrar que son lesivos al interés público. En nuestro país la revocatorio de un acto administrativo puede efectuarse: de oficio, por la propia autoridad administrativa que lo expidió, cuando el acto administrativo no ha dado lugar a la existencia de derechos para terceros; a petición de parte, ya sea por reclamo o recurso interpuesto por los interesados o por terceros afectados en sus derecho subjetivos; o de oficio por insinuación del administrado, por la máxima autoridad administrativa, a través del recurso de revisión.

anulación, en la misma sentencia, el órgano jurisdiccional competente deberá ordenar las indemnizaciones a que hubiere lugar o debe ordenar que se establezcan los daños y cuantías que se haya causado al particular en un proceso separado.

En materia tributaria se ha hablado sobre el tema de lesividad al referirnos a los recursos de revisión insinuados por los Directores Regionales, quienes a través de estos instrumentos han buscado corregir errores de hecho o de derecho que han observado después de haber expedido y notificado un acto administrativo. Sobre este tema la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en el Recurso No. 261-06 ha desestimado de plano la actuación de los Directores Regionales del Servicio de Rentas Internas como autoridad competente para proponer un Recurso de Revisión⁹² y en la misma sentencia se hace referencia a la declaratoria de lesividad definida en el artículo 97 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva. La legislación y en especial el artículo 143 del Código Tributario, citado anteriormente, prescribe que la Revisión la realice la máxima autoridad, es decir, el Director General o “por insinuación de una persona natural o jurídica que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada (...)” y en este fallo se establece claramente que la iniciación del recurso de revisión no la puede hacer la autoridad que emite el acto, peor aún la autoridad que lo ejecuta ya que el Director Regional no es la parte legítimamente afectada y no tenía facultad comprendida en la Ley para hacerlo y como lo sostiene este fallo “está

⁹² Existen otros fallos expedidos por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en los cuales se establece que el Director Regional del Servicio de Rentas Internas goza de competencia propia para ejercer las mismas facultades que el Director General, salvo absolver consultas y resolver recursos de reposición y **revisión**. Fallos: 72-2004, publicado en el Registro Oficial No. 155 de 29 de noviembre de 2005 y 118-2004 publicado en el Registro Oficial No. 391 de 7 de noviembre de 2006.

conducta irregular de la Administración Tributaria además vulnera el principio de seguridad jurídica, pues coloca al contribuyente en una situación de incertidumbre y de total desigualdad frente a la Administración Tributaria”. Concordamos totalmente con la decisión de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia que establece que lo propio en este caso hubiese sido iniciar una acción de lesividad, acción que conforme establecen las normas, la doctrina y la jurisprudencia, es aquella posibilidad atribuida a la Administración para alcanzar, mediante la jurisdicción contencioso administrativa, la revocatoria del acto administrativo cuando aquélla no pudiese anularlo o revocarlo por si misma.

Sobre este mismo aspecto el artículo 168 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva dispone que “El Presidente de la República, los ministros de Estado o las máximas autoridades de la Administración Pública Central podrán declarar lesivos para el interés público los actos favorables para lo interesados que sean anulables conforme a lo dispuesto en este Estatuto, a fin de proceder a su ulterior impugnación ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo. Eduardo García de Enterría señala que “tratándose de los actos declarativos de derechos, el principio básico es la irrevocabilidad de los mismos. La Administración no podía, (...) apartarse de sus propios actos declarativos de derechos, salvo por un procedimiento excepcional,...el recurso de lesividad”⁹³. Por su parte el doctor Jorge Zavala Egas⁹⁴, manifiesta que la declaratoria de lesividad debe darse no sólo en el caso en que el acto haya sido declarativo de derechos, sino también cuando éste crea una expectativa de derecho o interés legítimo.

⁹³ (E. García de Enterría y T. Ramón Fernández), *Curso de Derecho Administrativo*, Pág. 645

⁹⁴ Jorge Zavala Egas, *Derecho Administrativo Tomo II*, Guayaquil, Editorial Edino, Pág. 204

Hablar de la acción de lesividad en materia tributaria es complejo, pues es un tópico nuevo dentro del campo del derecho tributario y en la práctica, con excepción de la sentencia emitida por la Corte Suprema, citada anteriormente, no ha existido ningún pronunciamiento sobre un caso en particular por parte de los Tribunales Distritales de lo Fiscal. El criterio de estudiosos del derecho tributario es dividido; por una parte existe una corriente que señala que en este campo del derecho no debe existir la posibilidad de que la Administración Tributaria puede iniciar una acción de este tipo, debido a que en el Código Tributario ya se recoge un instrumento mediante el cual la Administración puede revisar su actuar y revocar los actos que consideren lesivos a sus intereses de acuerdo al procedimiento establecido en la ley, siendo éste el recurso de revisión. Por el contrario esta la teoría, que sostiene que en el derecho tributario la Administración si puede plantear esta acción ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal que tendrían competencia para actuar de acuerdo a lo señalado en el artículo 217 del Código Tributario. En mi opinión la acción de lesividad es diferente al recurso de revisión, a pesar que ambos persiguen la necesidad de la Administración de corregir un acto expedido por ella; el recurso de revisión puede ser planteado por la Administración o por cualquier persona natural o jurídica que se sienta afectada por una resolución o acto administrado, en un tiempo no mayor de tres años y de acuerdo a las causales señaladas en la ley, mientras que la acción de lesividad sólo puede ser planteada por la Administración en el ejercicio de sus atribuciones sin que ley señale un tiempo límite para poder interponerla, demostrando mediante la aportación de pruebas que el acto, materia de esta acción, vulnera el interés público. Finalmente es importante manifestar que el proceso tributario se regula

por las normas establecidas en el Código Tributario, supletoriamente por las que existan en otras leyes tributarias, en el Código de Procedimiento Civil y en las normas de derecho común. Esta afirmación nos lleva a entender que el Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva que establece la Acción de Lesividad, es supletorio en materia tributaria, no pudiendo desconocer la vinculación directa que existe entre el derecho tributario y el derecho administrativo, ramas las dos del derecho público.

Analizados tanto el Recurso de Revisión como la Acción de Lesividad podemos concluir que ambos son instrumentos mediante los cuales la Administración efectúa el control de legalidad en sede administrativa. En el Recurso de Revisión este control se encuentra evidenciado en el numeral primero del artículo 143 del Código Tributario que se refiere a los “errores de hecho o de derecho”, pues es aquí donde la Administración está en la obligación de revisar lo actuado y establecer en dónde se produjeron estos errores, y es en esta revisión en la cual se ejerce un verdadero control de legalidad sobre las actuaciones administrativas. En las demás causales no se observa claramente que se produzca este control ya que no se atacan cuestiones de fondo, como es la legalidad de un acto administrativo, sino se basan meramente en cuestiones formales.

En la acción de lesividad se ve claramente este control cuando es la propia Administración la que declara que un acto administrativo por ella expedido está lesionando el interés público y por ello decide declarar la lesividad de dicho acto y en su lugar expedir el correcto, cumpliendo con todas las formalidades y procedimientos que la ley establece para este efecto. El control aquí se plasma cuando la Administración, en uso de su poder discrecional, considera necesario

revocar un acto y acude ante los tribunales competentes para que ellos resuelvan lo pertinente sujetándose a la decisión que estos órganos jurisdiccionales emitan.

1.5 El control de legalidad en sede contenciosa

Al estudiar cómo se produce el control de legalidad en esta sede, es necesario empezar refiriéndonos nuevamente al mencionado artículo 273 del Código Tributario que en la parte pertinente nos dice: “(...) La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que , en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho o, apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos”. A partir de este enunciado podemos manifestar que es competencia de los jueces tributarios efectuar el control de legalidad en cada procedimiento contencioso tributario que sustancian. Para poder efectuar dicho control, cuentan con una serie de instrumentos que la propia ley les proporciona, instrumentos que vamos a ir analizando a lo largo de esta sección.

Debemos indicar, como ya lo habíamos señalado en el capítulo anterior, que uno de los caracteres de los actos administrativos es que se presumen legítimos, y una de las consecuencias de esta presunción es que el administrado afectado por dicho acto pueda impugnarlo para así evitar que éste produzca sus propios efectos. Dentro de las posibilidades que los contribuyentes o sujetos pasivos tienen en materia contenciosa tributaria está

la facultad de impugnar dicho acto ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, posibilidad que se encuentra establecida en el artículo 220 del Código Tributario que indica que “El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o terceros interesados (...)”. La base para que los Tribunales Distritales sean competentes para conocer de estas acciones se encuentra establecido en el artículo 10 de citado cuerpo legal que se refiere a la actividad reglada e impugnable y establece que “El ejercicio de la potestad reglamentaria y de los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativas y jurisdiccionales de acuerdo a la ley.”⁹⁵ Las acciones de impugnación que señala el Código Tributario y que se pueden ejercer en vía judicial son las siguientes:

1. De las que se formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes;
2. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos;
3. De las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes,

⁹⁵ Esta disposición tiene concordancia con lo establecido en el artículo 196 de la Constitución Política de la República que señala que los actos administrativos generados por cualquier autoridad de las otras funciones e instituciones del Estado, podrán ser impugnados ante los correspondientes órganos de la Función Judicial en la forma que determina la ley.

responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago;

4. De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código;

5. De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión;

6. De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales;

7. De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso; y,

8. De las demás que se establezcan en la ley.

Al analizar estas acciones podemos observar claramente que en la primera y segunda se produce un control de legalidad en esta vía, por las siguientes razones: en la primera se hace referencia a los actos administrativos que tienen carácter general contenidos en reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares y que están dirigidos a la generalidad de una comunidad con carácter objetivo, sin embargo como lo señala Luís Toscano⁹⁶, pueden afectar al derecho subjetivo de un sujeto pasivo y de acuerdo con la disposición normativa del Código Tributario, dan lugar a la acción de impugnación. El momento en que surge esta acción se está produciendo un control de legalidad ya que el administrado que no está conforme con el acto administrativo expedido por la Administración, por vulnerar sus derechos

⁹⁶ (L. Toscano Soria), *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Pág. 246

subjetivos, acude ante los Tribunales para que sean ellos quienes determinen si este acto se ajusta o no a la ley. Otro ejemplo de este control, que se refiere igualmente al primer numeral del mencionado artículo, ocurre cuando la Administración expide un acto de determinación de un tributo que tenga su base en una disposición de carácter general, y el contribuyente o sujeto pasivo que se ve afectado por este acto de determinación está en la posibilidad de impugnar tanto el acto como la norma reglamentaria que lo lesione, estando habilitado para interponer esta acción, con la que busca que el Tribunal deje sin efecto dicha determinación. En este caso, la resolución que expide el Tribunal constituye control de legalidad de este acto administrativo y beneficia únicamente al legítimo interesado sin que pueda ser aplicable a terceros.

Sobre este aspecto el doctor José Vicente Troya Jaramillo⁹⁷ en su trabajo sobre “El Contencioso Tributario en el Ecuador” indica que en estricto sentido no existe una vía administrativa previa, y que no es necesario que se la agote como requisito para la fase contenciosa. Señala que el hecho ya establecido se basa en que la Administración haya dictado, dentro de sus facultades un acto reglamentario, y que el sostén lo encuentra el sujeto pasivo en establecer o argumentar que la norma en cuestión lesiona su derecho subjetivo. Para que ello suceda, debe existir no sólo la expedición de la norma sino su aplicación al caso concreto; y, finalmente, señala que la acción de impugnación en este caso sucede, siempre que al propio tiempo se impugne un acto administrativo de determinación o recaudación del tributo y que únicamente puede proponer la acción el particular perjudicado teniendo eficacia sólo respecto del actor y la acción de impugnación que persigue la inaplicación

⁹⁷ Citado en Luís Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 2006, Pág. 247

de una norma reglamentaria al caso concreto, la cual, sin embargo, seguirá teniendo vigencia de carácter general⁹⁸.

Señalamos también que en la segunda acción del artículo 220 del Código Tributario transcrito anteriormente, existe un control de legalidad, ya que la ley establece que quienes tengan interés directo, esto es, las entidades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales o instituciones del Estado, podrán presentar la acción de impugnación cuando persigan la anulación total o parcial, con efectos generales, de dichos actos: acciones objetivas contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general. En este caso se busca que se deje sin efecto estos actos, que tienen carácter general, por estar en contra de la ley. Es necesario aquí efectuar una distinción entre la ilegalidad de un acto administrativo, que es a lo que no estamos refiriendo en este momento, que da lugar a una acción de impugnación buscando una anulación total o parcial de sus efectos con la acción de inconstitucionalidad, la cual debe ser conocida por el Tribunal Constitucional en conformidad con lo establecido en el numeral primero del artículo 276 de la Constitución Política de la República que establece que este Tribunal es competente para conocer y resolver las demandas de inconstitucionalidad, de fondo o de forma, que se propongan sobre leyes, decretos leyes, decretos, ordenanzas, estatutos, reglamentos y resoluciones

⁹⁸La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en los casos 69-2001 publicado en el Registro Oficial No. 54 de 3 de abril de 2003 y 10-2002 publicado en el Registro Oficial No. 96 de 4 de junio de 2003, se ha pronunciado sobre este aspecto y ha establecido que el artículo 234 del Código Tributario (actual artículo 220) señala las acciones de impugnación que pueden proponerse ante los tribunales distritales. Los numerales 1 y 2 de ese artículo conciernen a las acciones de impugnación contra actos normativos, entre los cuales se encuentran las ordenanzas municipales. Se ejercita la acción contemplada en el numeral 1 cuando se consideran violados derechos subjetivos y el pronunciamiento respectivo tiene valor particular. Se ejercita la del numeral 2 cuando se persiga la anulación total o parcial de estos actos normativos, en cuyo caso el pronunciamiento tiene valor *erga omnes*, es decir de carácter general. En el recursos mencionado (69-2001) la acción propuesta alcanza el numeral 3 del artículo 234 del Código Tributario el cuál contempla la posibilidad de impugnar actos administrativos, que en estos casos, se refiere a una resolución expedida por el Director Financiero Municipal.

emitidos por órganos de las instituciones del Estado, con el fin de que se suspendan total o parcialmente, en forma parecida a lo estipulado en el Código Tributario⁹⁹.

En el ámbito tributario existen de acuerdo a lo establecido en el artículo 228 de la Constitución organismos seccionales como los municipios y consejos provinciales que tienen la facultad de expedir ordenanzas para crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales; y si estos organismos dictan dichas ordenanzas contrarias a la ley, se da lugar a la interposición de una demanda de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional que es el órgano competente para conocer y resolver estas acciones. De igual manera, las resoluciones y circulares de carácter general que expida el Director General del Servicio de Rentas Internas o las autoridades administrativas facultadas para ello, podrán dar lugar a acciones de impugnación ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal o acciones de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

Al referirse a este tema, Troya Jaramillo¹⁰⁰ señala que en el caso de la acción que persigue la anulación total o parcial de un acto normativo, no se trata de lesión de un derecho subjetivo, pues, la acción es objetiva y persigue el imperio de la juridicidad con la anulación total o parcial y puede ser intentada por quienes tienen interés directo así como por las entidades privadas que presentan actividades económicas, profesionales y las entidades públicas¹⁰¹.

⁹⁹ La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en fallo de triple reiteración, entre los que podemos citar los casos 42-96 publicado en el Registro Oficial NO. 395 de 27 de abril de 1998, 40-2002 publicado en el Registro Oficial No. 435 de 5 de octubre de 2004, 66-2004 publicado en el Registro Oficial No. 395 de 13 de noviembre de 2006, etc., ha establecido que los tribunales distritales de lo fiscal carecen de competencia para resolver sobre acciones de inconstitucionalidad.

¹⁰⁰ Citado en Luís Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 2006, Pág. 250.

¹⁰¹ Sobre este aspecto ver la sentencia expedida por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia publicada en la Gaceta Judicial Serie XVI No. 13 página 3661.

Para concluir este tema es necesario citar el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado que establece que los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y de lo Fiscal, dentro de la esfera de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de actos, contratos, hechos administrativos y reglamentos expedidos, suscritos o producidos por las entidades del sector público. El administrado afectado presentará su demanda o recurso ante el tribunal que ejerce jurisdicción en el lugar de su domicilio. El procedimiento será el previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa o el Código Tributario, en su caso. No exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa. Empero de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa. Es decir, de acuerdo con lo prescrito por este artículo y relacionándolo con el tema de nuestra investigación, no es necesario que exista un pronunciamiento previo en vía administrativa, para iniciar una demanda de impugnación en sede judicial buscando que se efectúe un control de legalidad de los actos administrativos emanados de la Administración y que lesionen los intereses de los particulares.

Otro de los instrumentos mediante los cuales los jueces tributarios efectúan el control de legalidad es el relacionado con la facultad oficiosa de los tribunales consagrada en el artículo 262 del Código Tributario que indica que “la respectiva sala del tribunal podrá, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la

práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes. Los terceros que incumplieren con la orden expedida por el tribunal serán sancionados por la respectiva sala con multa de veinte a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América”.

El Código de Procedimiento Civil sobre este tema también señala que los jueces podrán ordenar de oficio las pruebas que juzguen necesarias para el esclarecimiento de la verdad, en cualquier estado de la causa, antes de la sentencia; sin embargo, se exceptúa a la prueba testimonial, pero, si podrá el juez repreguntar o pedir explicaciones a los testigos que ya hubiesen declarado legalmente. Esta facultad se podrá ejercer en todas las instancias antes de sentencia o auto definitivo, sea cual fuere la naturaleza de la causa.

A pesar de existir estas disposiciones legales, la prueba de oficio no ha tenido una aplicación amplia, pues solamente se produce cuando las partes han actuado pruebas y éstas no son suficientes para que el tribunal dicte su resolución. Tampoco el Tribunal puede suplir, a través de la medida de mejor proveer, la falta total de prueba de una de las partes; si así fuera, por su propia iniciativa, tramitará nuevamente la controversia.

Al estudiar esta facultad que los otorga el Código Tributario a los Tribunales Distritales de lo Fiscal es importante referirnos al principio preclusión y determinar si en el momento que se ejerce o se aplica esta potestad se estaría quebrantando dicho principio. Para ello podemos iniciar señalando que en el derecho comparado existen dos sistemas: el de unidad de vista y el de

preclusión. Para el primero, los distintos actos que integran el proceso no se encuentran sujetos aun orden consecutivo riguroso, de manera tal que las partes pueden, hasta el momento en que el tribunal declare el asunto en condiciones de ser fallado, formular peticiones, oponer defensa y proponer elementos probatorios que no se hicieron valer en el período anterior. Para el segundo, que proviene del derecho romano canónico, el proceso se haya articulado en diversos períodos o fases dentro de cada uno de los cuales deben cumplirse uno más actos determinados, con la consecuencia de que carecen de eficacia aquellos actos que se cumplan fuera del período que les esta asignado. Este principio se da preferentemente en el procedimiento escrito, puesto que en este proceso siempre se haya determinado por etapas sucesivas, de tal modo que el cierre de una de ellas impide el regreso a las anteriores, salvo el caso de nulidad de la actuación. Una de sus características es que constituye una garantía para la partes, ya que cada una de ellas tiene certeza de que una vez concluida una etapa o término sin que la otra parte hubiera realizado determinado acto que debía llevar a cabo en esa ocasión, ya no podrá ejercerlo más adelante.

Por efecto de este principio adquieren carácter los actos cumplidos dentro del período o sección pertinentes y se extinguen las facultades procesales que no se ejercieron durante el transcurso.

Una vez analizado brevemente el principio de preclusión podemos concluir manifestando que este no se verifica con total y amplia aplicación en todo el proceso tributario ya que el Tribunal tiene la facultad para pedir la práctica de algunas diligencias ya clausurado el termino o periodo que se tenía para ellas, todo esto en búsqueda de la verdad, como ejemplo podemos citar el

mencionado artículo 262 del Código Tributario, transcrito anteriormente, y el artículo 270 del mis cuerpo legal que manifiesta que el tribunal a falta de prueba plena decidirá inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad. Es en base de lo establecido la misma Ley que se permite que fuera del término probatorio se puedan practicar nuevas diligencias o pruebas, esto con el fin de que los ministros que conforman los distintos tribunales puedan fijar los hechos materiales del proceso y convencerse o determinar su certeza subjetiva. Es importante que exista esta facultad porque muchas veces las partes no aportan los elementos necesarios para poder cumplir con los fines que persigue la práctica de la prueba y porque en base a ella los Tribunales pueden efectuar control de legalidad pidiendo que se realicen diligencias que permitan establecer la verdad de los hechos. Sobre este tema el doctor Santiago Andrade Ubidia en su trabajo la Constitución Política y la Administración de Justicia, al analizar el principio dispositivo manifiesta que respecto de la limitación de que se disponga de oficio la práctica de pruebas, se reconoce una excepción en cuanto el juez se halla imposibilitado de fallar por falta de ella, y del proceso aparecen datos o indicios respecto de la existencia de medios probatorios que harían coincidir la verdad material con la verdad procesal, caso en el cual el juez puede ordenar de oficio la práctica de determinadas pruebas, excepto la declaración de nuevos testigos.¹⁰²

Finalmente podemos concluir estableciendo que esta disposición es característica del proceso contencioso tributario, pero no se debe entender que, ante tal disposición, la carga de la prueba en este proceso corresponde al

¹⁰² Santiago Andrade Ubidia, *Estudios sobre la Constitución Ecuatoriana de 1998*, Quito, Tirant lo Blanch, 2005, Pág. 328

Tribunal, pues tan sólo lo que se produce es un aligeramiento de la carga probatoria, de manera que la parte no podrá limitarse a afirmar la ilegitimidad de acto, sino que deberá, por el contrario, dar un principio de prueba. En base a este principio de prueba aportado por la parte, los jueces tributarios están facultados para poder efectuar la práctica de cualquier diligencia que persiga obtener la legalidad de los actos expedidos por la Administración y es aquí en donde se puede verificar que esta facultad constituye un medio que la ley les otorga a los Tribunales para poder realizar un control de legalidad en materia tributaria. Los tribunales tienen amplias potestades para resolver la cuestión sometida a su consideración y establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes. Esta facultad permite que el Tribunal revise el accionar de la Administración Tributaria y reconsidere las cuestiones de hecho y de derecho tomadas por la Administración en el acto administrativo impugnado, y también otorga la posibilidad de ofrecer y producir nuevas pruebas en sede jurisdiccional diferentes a las ofrecidas o producidas en sede administrativa. Es necesario aclarar que el Tribunal en el ejercicio de esta facultad no puede resolver cuestiones que no forman parte del acto administrativo impugnado, ni resolver más allá de lo solicitado por el contribuyente al momento de acudir a vía judicial. En caso de hacerlo, el Tribunal estaría apropiándose de funciones que la ley no le ha otorgado, pues en los casos de impugnación de actos administrativos su accionar se limita a controlar la legalidad de dichos actos y como lo señala Horacio García Belsunce “no puede el tribunal modificar el presupuesto fáctico que fundamente el acto administrativo recurrido ante el”¹⁰³, esto es así porque de esta manera el

¹⁰³ Horacio A. García Belsunce, *Derecho Tributario*, Tomo I, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003, Pág. 311

Tribunal estaría actuando como si fuera la propia Administración y no un órgano jurisdiccional independiente que sólo puede controlar el accionar de la Administración en el marco de un proceso con límites determinados por el objeto del acto administrativo impugnado. Es decir, en uso de esta potestad el órgano jurisdiccional debe juzgar y efectuar el control de legalidad de lo decidido sobre la base exclusivamente de los fundamentos invocados por la Administración en la expedición del acto administrativo.

Todos los aspectos concernientes al control de legalidad que se realiza en sede contenciosa, analizados hasta el momento, ocurren ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal que tienen el carácter de jueces de primera instancia en el ámbito fiscal judicial. Por ello, es ahora importante estudiar como efectúa este control la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia a través del recurso de casación. Para entender cabalmente como esta Institución efectúa dicho control, es pertinente empezar estudiando el origen y concepto del recurso de casación.

Siguiendo las investigaciones realizadas por Humberto Murcia Ballén¹⁰⁴ y Piero Calamandrei¹⁰⁵ sobre el recurso de casación podemos empezar indicando que el mismo tiene su origen en el derecho romano. En Roma, en un inicio no se concebía la idea de que las sentencias puedan ser impugnadas, sin embargo con el pasar del tiempo se buscó la forma de evitar que sentencias emitidas con errores procesales no tengan la calidad de cosa juzgada, por lo que crearon la acción de nulidad por infracción de procedimiento, llamándola a esta acción *querella de nulidad*. La actividad de los jueces en el derecho romano tenía la característica de ser función pública y con poder de

¹⁰⁴ Humberto Murcia Ballén, *Recurso de Casación Civil*, Bogotá, Uniediciones, 2005.

¹⁰⁵ Piero Calamandrei, *Derecho Procesal Civil*, México DF, Acabados Editoriales Incorporados S.A., 2001.

jurisdicción por lo que podía existir transgresiones a la norma de derecho, siendo por ello necesarios los medios de impugnación. De acuerdo a lo señalado en la legislación romana, la sentencia expedida podía ser refutada mediante las siguientes formas extraordinarias: a) *Restitutio in integrum*, que se utilizaba cuando la defensa había sido defectuosa o insuficiente, o cuando se descubrían nuevos elementos de prueba o vicios que influyeron para dictaminar el fallo; y , b) *Querela nullitatis insanabilis*, que se planteaba cuando existía defectos de procedimiento, por falta o abundancia de poder, por contradicción entre lo juzgado, o como medio de asegurar la observancia de la ley. En un principio esta querella debía fundamentarse únicamente en vicios de procedimiento y con el paso del tiempo se sumaron los errores de juzgamiento, para evitar que las sentencias contengan fallos dictaminados contra norma expresa. Murcia Ballén sobre esta acción indica que “el ejercicio de la querella nullitatis ya estaba vinculado, desde tan remota fecha, a la imposibilidad de atacar la resolución por medios distintos de los establecidos; y, además, que en el último de los motivos consagrados el recurso se establecía, más que en contemplación de los intereses privados, en defensa de la observancia de la ley, con lo cual ya se establecieron las bases de la distinción entre el llamado *jus litigatoris*, o defensa del particular, y el denominado *jus constitutionis*, o defensa del interés común” ¹⁰⁶. La superación de los vicios que afectaban el interés de los particulares por los que afectaban el bien común y la relación entre el juez y la ley, identificados por el derecho romano como vicios *in iudicando*, para también llegar a reconocer los errores *in procedendo*, son los

¹⁰⁶ (H. Murcia Ballén), *Recurso de Casación Civil*, Pág. 103

factores que muestran al derecho romano como precedente remoto de lo que sería la casación, con el pensamiento de reafirmar la vigencia de la ley.

Según la opinión dominante, el recurso de casación nace en Francia con espíritu político en busca de que se reafirme la vigencia de la ley y asegurar la uniformidad de su interpretación, evadiendo su sentido jurisdiccional, pero con el transcurso del tiempo, va evolucionando y la institución de la casación va tomando su forma. Estudiosos del tema señalan que existieron tres etapas en la administración de justicia de Francia de donde nace la institución de la casación: el Recurso ante el Consejo del Rey¹⁰⁷, el recurso ante el Tribunal de Casación¹⁰⁸ y el recurso ante la Corte de Casación¹⁰⁹.

Es importante ahora señalar la definición que varios tratadistas, estudiosos del tema, le dan a este recurso. Piero Calamandrei conocido como el “padre de la casación” indica que “Podría sentirse uno tentado a decir que el recurso de casación es en todo caso una querella de nulidad: casar es sinónimo de anular, y sabido es que históricamente el recurso de casación no ha sido más que una gradual ampliación de la querella de nulidad del campo de los errores in procedendo a ciertos más graves errores iuris in iudicando, equiparados, por razones de orden constitucional, a las verdaderas y propias nulidades formales”¹¹⁰. Para Hernando Devis Echandía¹¹¹ el recurso de casación es

¹⁰⁷ Este Consejo del Reino de Francia, tenía como finalidad asegurar la vigencia de la ley primando el interés del rey por encima del interés de los demandantes de justicia y era competente para conocer la llamada “demande en cassation”.

¹⁰⁸ El Tribunal de Cassation, estaba adjunto al cuerpo legislativo, y tenía como objetivo principal “anular los procedimientos en los cuales las formas hubieran sido violadas y los fallos que contuvieran una *contravention expresse au texte de la loi*”. Tomado de Fernando de la Rúa, *Teoría General del Proceso*, Buenos Aires, Germano Artes Gráficas, 1991 Pág.185

¹⁰⁹ Su misión era la de ser un organismo de control de la legalidad, un control de la coherencia de la motivación de los fallos, el cual, tiene apoyo sólido en la obligación que al juez de instancia le asiste de motivar su decisión, norma de proceder cuyo respeto puede alcanzar y asegurar la Corte de Casación. Tomado de Humberto Murcia Ballén, *Recurso de Casación Civil*, 2005, Pág. 112 y 113.

¹¹⁰ (P. Calamandrei), *Derecho Procesal Civil*, Pág. 266

¹¹¹ (H. Devis Echandía), *Teoría General del Proceso*, Pág. 513, 514 y 515.

complejo, extraordinario, y se encuentra limitado por tres vértices: las sentencias de las cuales se puede recurrir, las causales que las señala taxativamente cada legislación y el que el Tribunal de Casación está de alguna manera “atado las manos” al momento de resolver, ya que no lo puede hacer como un juez de instancia. Considera que la finalidad de la casación conlleva a la defensa del derecho objetivo y al establecimiento de la jurisprudencia para evitar el abuso de poder de los jueces inferiores y la arbitrariedad de su interpretación y uso, por ello tiene un bien social por sobre la propia necesidad del agraviado que recurre al interponer el recurso de casación. Por su parte, el jurista Fernando de la Rúa manifiesta que “Consideramos la casación como un recurso dentro de los medios de impugnación de la sentencia, definiéndola como aquél mediante el cual, por motivos de derecho específicamente previstos por la ley, una parte postula la revisión de los errores jurídicos de la sentencia de mérito que le perjudica, reclamando la correcta aplicación de la norma sustantiva, o la anulación de la sentencia, y una nueva decisión, con o sin reenvío a nuevo juicio”¹¹². Este autor entiende al recurso de casación como un medio de revisión de la sentencia de última instancia, para que el Tribunal de Casación anule el fallo o corrija el error de derecho, dictando un nuevo fallo aplicando correctamente la ley y también establece que se trata de un recurso totalmente formalista para las partes ya que sus causales están establecidas en la Ley¹¹³.

¹¹² Fernando de la Rúa, *El Recurso de Casación en el Derecho Positivo Argentino*, Buenos Aires, Editora Buenos Aires, 1968, Pág. 54

¹¹³ En nuestra Ley de Casación publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 299 de 24 de marzo del 2004, las causales para interponer el Recurso de Casación se encuentran establecidas en el artículo 6 siendo estas: 1. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva; 2. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado

Luego de analizar el origen y los diversos conceptos que existen sobre este tema, es importante realizar una definición general que cubra todos los aspectos que abarca este recurso y considero que esto lo hace cabalmente la Sala de lo Contencioso Administrativo en una de sus sentencias¹¹⁴ en la cual establece que el recurso de casación, conforme enseña la doctrina y preceptúa nuestro derecho positivo, tiene como fin obtener que el juez “ad quem” considere los errores de derecho en que ha incurrido el fallo impugnado y, como consecuencia de ello, case la sentencia, es decir se la deje sin efecto, dictando, de ser el caso, el fallo que corresponda en mérito del proceso, u ordenando, de haber nulidades, que el juez inferior que no intervino en el proceso anulado, dicte la resolución pertinente. Como podemos observar el recurso de casación es un medio extraordinario de impugnación por medio del cual el recurrente trata de demostrar ante el máximo Tribunal de Justicia, que el juez que dictó la sentencia o autos recurridos, se equivocó al dejar de aplicar o aplicar indebida o erróneamente normas de derecho sustanciales o procesales. La Casación tiene como objetivo primordial defender el derecho y unificar la jurisprudencia que servirá de precedente y evitará arbitrariedades e interpretaciones erradas por los jueces de instancia.

En lo que se refiere al ámbito tributario, la casación tiene el mismo tratamiento y el mismo valor que en las otras áreas del derecho. José Vicente Troya Jaramillo en su trabajo “La Casación Tributaria en el Ecuador”¹¹⁵ indica

convalidada legalmente; 3. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto; 4. Resolución, en la sentencia o auto, de lo que no fuera materia del litigio u omisión de resolver en ella todos los puntos de la litis; y, 5. Cuando la sentencia o auto no contuviere los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.

¹¹⁴ Ver Recurso No. 187-1997 Sala de lo Contencioso Administrativo, Gaceta Judicial, año XCIX, serie XVI, No. 14, Pág. 4172, de 22 de febrero de 1999.

¹¹⁵ José Vicente Troya Jaramillo, *La Casación Tributaria en el Ecuador*, Quito, Corporación Editora

que esta se instituye en nuestro país con la expedición del Código Tributario en 1975, que concierne a la violación de las leyes tributarias¹¹⁶, y por ello no puede referirse a asuntos relativos a los hechos, supone la existencia de un tribunal especial para que conozca este recurso y se vierte en un medio de impugnación, que aduciendo las causales de ley, puede ser propuesto por las partes siendo el valor de este fallo singular, pues constituye norma obligatoria de carácter general para lo posterior. Además establece que con este recurso se persigue un fin extra-procesal el cual es uniformizar la aplicación de la Ley y dictar normas generales obligatorias para casos análogos posteriores.

Luego de haber analizado el origen de este recurso y estudiado varias opiniones de estudiosos acerca del tema, podemos concluir manifestando que el control de legalidad se evidencia totalmente a través de la interposición de este recurso y del estudio que las Salas que integran la Corte Suprema de Justicia realizan al momento de expedir su fallo; y esto ocurre no únicamente en el ámbito tributario sino con todas las demás materias: civil y mercantil, laboral y social, penal y contencioso administrativa. Según pudimos observar desde que nació este recurso en Roma y Francia, cuando se hacía referencia al mismo, se lo visualizaba como una herramienta mediante la cual el máximo organismo de justicia tenía que revisar lo actuado por los jueces inferiores y controlar que a lo largo del proceso no hayan existido violaciones a la ley. La Comisión Interinstitucional que preparó el Proyecto del Código Tributario en 1975, en la exposición de motivos ya señaló desde ese entonces que la esencia de este recurso era pretender el imperio de la legalidad, es decir

Nacional, actualizado a 2007.

¹¹⁶ El artículo 309 del Código Tributario señala que el recurso de casación en materia tributaria se tramitará con sujeción a lo dispuesto en la Ley de Casación. Es importante aclarar que la casación que se refiera a asuntos penales tributarios se encuentra sometida a una regulación especial, contenida en el Código de Procedimiento Penal.

efectuar el control de legalidad, o la vigencia estricta de la juridicidad en la relación jurídico-tributaria, y que este control se efectuaría a través de las Salas que no han conocido el caso anteriormente y en un tiempo limitado para que se realice la confrontación del fallo con las normas jurídicas aplicables al caso. Existe reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia¹¹⁷ en la cual se ha señalado que el recurso de casación en su esencia constituye un control de legalidad del fallo, que principalmente se dirige a lograr el imperio del derecho positivo en la resolución judicial y que, naturalmente, de paso repara el derecho subjetivo violado por el fallo que se casa, asimismo también manifiesta que otro de sus objetivos consiste en unificar la jurisprudencia y conseguir el reparo de los agravios inferidos a una de las partes en la sentencia, auto o providencia recurrida.

En el siguiente capítulo vamos a estudiar más detenidamente, por ser el tema central de nuestro trabajo de investigación, la jurisprudencia más relevante emitida por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia y de los Tribunales Distritales de lo Fiscal respecto al control de legalidad en materia tributaria.

¹¹⁷ Sentencia expedida por la Sala de lo Social y Laboral, publicada en la Gaceta Judicial, año XCIV, serie XVI, No.1, Pág. 106 de 17 de diciembre de 1993, sentencia dictada por la Sala de lo Civil y Comercial publicada en la Gaceta Judicial, año XCIV, serie XVI, No. 1, Pág. 7 de 13 de septiembre de 1994, fallo emitido por la Sala de lo Civil y Comercial publicada en la Gaceta Judicial, año XCV, serie XVI, No.2, Pág. 256 de 15 de noviembre de 1994, sentencia dictada por la Sala de lo Civil y Mercantil publicada en la Gaceta Judicial, año XCVII, serie XVI, No. 9 Pág. 2304 de 21 de mayo de 1997, fallo emitido por la Sala de lo Civil y Mercantil publicada en la Gaceta Judicial, año XCVII, serie XVI, No. 9 Pág. 2325 de 9 de julio de 1997.

CAPITULO TERCERO

ANALISIS JURISPRUDENCIAL SOBRE EL CONTROL DE LEGALIDAD

1.1 Sentencias emitidas por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador.

La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en fallo de triple reiteración ha establecido que el control de legalidad, en lo que a materia

tributaria se refiere, opera respecto de los puntos sobre los que se trabó la litis y los conexos. Así:

“CUARTO.- La administración, frente a la solicitud presentada por la empresa, para que se le devuelva lo pagado excesivamente por impuesto a la renta correspondiente al ejercicio 1996, mediante oficio No. 003778 de 10 de octubre de 1997 dispuso que previamente a atender tal petición, se realice la fiscalización respectiva, y que luego, si fuere del caso, de acuerdo a los resultados de las actas de fiscalización que se levante, se proceda al reintegro. La administración, en definitiva, ha condicionado el derecho a la devolución de lo que podría haberse pagado en exceso, a la realización previa del control fiscalizatorio. En conformidad al inciso segundo del Art. 288 del Código Tributario, corresponde al dictar la sentencia efectuar el control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o actos impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho. En esa razón es del caso dejar constancia que frente a la reclamación de lo indebidamente pagado, la administración sin supeditarla a la fiscalización previa, debía tramitarla y decidir si la empresa tenía o no derecho a la devolución en los términos del Art. 46 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Al no haber actuado de ese modo, la administración ha inobservado los procedimientos establecidos en la ley, particularmente aquellos referentes a la devolución de lo indebidamente pagado¹¹⁸”.

De igual manera en otro de sus fallos señala lo siguiente:

“QUINTO.- Sobre la devolución del 2% correspondiente al incremento experimentado por el IVA, la administración presenta como descargo la alegación de que éste es un tema que no fue parte de la litis y por ende, no podía ser resuelto por la Sala juzgadora. Al respecto, cabe mencionar que la controversia versa, como ha quedado señalado, sobre la devolución del IVA pagado que fue negada en la Resolución 0134

¹¹⁸ Recurso No. 118-2000, juicio de pago indebido, publicado en el Registro Oficial No. 327 de 16 de mayo del 2001.

impugnada, y demostrado como ha sido el que el IVA sufrió un incremento del 10 al 12%. El derecho a la devolución es de 2% adicional es un tema conexo a la litis, al que cabía que se refiera la Sala juzgadora en aplicación a lo dispuesto en el Art. 273 del Código Tributario¹¹⁹”.

Como podemos observar en estas resoluciones¹²⁰ el criterio de esta Sala es reiterante en el sentido de que es obligación de la Sala Juzgadora efectuar el control de legalidad en los aspectos que tenga relación directa con los puntos sobre los que se trabó la litis. Es decir, al momento de expedir la sentencia realiza un control de los antecedentes o fundamentos de la resolución o actos impugnados, supliendo el juez tributario las omisiones en puntos de derecho en que incurran las partes, de la siguiente forma:

“TERCERO.- Si bien el recurrente en forma desafortunada fundamenta el recurso en causales incompatibles como son la 1ra. y 2da. del Art. 3 de la Ley de Casación, pues no se puede sostener al mismo tiempo que un proceso es válido y nulo, no cabe dejar de considerar el contexto total del escrito que contiene el recurso de casación. Del mismo y particularmente de su motivación de infiere claramente que el actor se basa en la inaplicación de normas y no en la nulidad del proceso. A mayor abundamiento es de advertir que según el inciso final del Art. 288 del Código Tributario corresponde al juez suplir las omisiones de derecho en que incurran las partes. Por último a menester tener presente que los autos de calificación del recurso y de aceptación a trámite mencionados en el encabezamiento de este fallo se encuentran ejecutoriados. En consecuencia es del caso afrontar lo principal del recurso interpuesto (...)”¹²¹.

¹¹⁹ Recurso No. 120-2004, juicio de impugnación, publicado en el Registro Oficial NO. 396 de 14 de noviembre del 2006.

¹²⁰ Se han expedido algunos fallos en igual sentido recursos: No.121-99 publicado en el Registro Oficial No. 543 de 27 de marzo de 2002, 138-2004 publicado en el Registro Oficial No. 408 de 30 de noviembre de 2006 y No. 36-2001 publicado en el Registro Oficial No. 480 de 24 de diciembre de 2001.

¹²¹ Recurso No. 163-200, juicio de excepciones publicado en el Registro Oficial No. 601 de 20 de junio del 2002. En similar sentido se ha pronunciado la Sala en los recursos: No. 66-201 publicado en el Registro Oficial No. 637 de 9 de agosto del 2002, No. 91-200 publicado en el Registro Oficial No. 601 de

De la misma forma, al referirse sobre este tema, en otra de sus sentencias establece que:

“**TERCERO.-** (...) Esta Sala de lo Fiscal tiene sentada jurisprudencia en el sentido de que la aceptación tácita es una cuestión que atañe al orden y al derecho público porque lo que se la debe declarar de oficio aún sin mediar petición de parte y aplicando el Art. 288 del Código Tributario respecto de la obligación del Juez de suplir las omisiones que las partes incurran sobre asuntos de derecho como consta en los fallos Nros. 31-99 de 5 de de junio de 2002 y 55-2000 de 29 de mayo de 2002 ambos publicados en el Registro Oficial 635 de agosto 7 de 2002; 66-2001 de 14 de marzo de 2002, Registro Oficial 637 de 9 de agosto de 2002 y 132-2001 de 28 de agosto de 2002, Registro Oficial 693 de 29 de octubre de 2002. Además mediante fallo 4-97 de 30 de junio de 1999 publicado en el Registro Oficial 272 de 8 de septiembre de 1999 esta Sala ha reconocido que no existe término o plazo para intentar acción contenciosa ante los tribunales distritales de lo fiscal por silencio administrativo positivo, que es precisamente lo que reconoce el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 en la sentencia recurrida al reconocer la aceptación tácita de los reclamos hinciales. No pudo en consecuencia el Tribunal indicado violar, como en efecto no ha violado o dejado de aplicar ninguna de las disposiciones legales mencionada en el escrito de recurso (...)”¹²²»

Igualmente los distintos tribunales distritales de lo fiscal en varias de sus sentencias¹²³ han aplicado el artículo 273 del Código Tributario y la jurisprudencia sentada por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia

20 de junio del 2002, No. 36-2002 publicado en el Registro Oficial No. 168 de 12 de Septiembre de 2003 y en el No. 140-2000 publicado en el Registro Oficial No. 559 de 19 de abril de 2002.

¹²² Recurso No. 23-2002, juicio de impugnación publicado en el Registro Oficial No. 167 de 11 de septiembre de 2003.

¹²³ Ver Sentencia del juicio No. 25486 expedida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en la ciudad de Quito.

y basándose en los autos que obran en el proceso han suplido las omisiones en derecho en que han incurrido las partes.

Al analizar los fallos antes citados considero que la Corte Suprema de Justicia a través de la Sala de lo Fiscal; y, de igual forma los tribunales distritales de lo fiscal cumplen cabalmente con la disposición contenida en el inciso segundo del artículo 273 del Código Tributario (antes 288) que se refiere a la obligación de efectuar el control de legalidad al momento de dictar sentencia. Este control lo efectúan ya sea supliendo las omisiones de derecho en que ha incurrido las partes o efectuándolo respecto de los puntos sobre lo que se trabó la litis y los conexos, con la única finalidad de determinar que el acto administrativo o resolución que dio origen al proceso sean plenamente válidos. El aplicar este control ocasiona que estos organismos se conviertan en verdaderos veedores de la aplicación de las normas jurídicas al contenido y a la forma de expedición de los actos administrativos o resoluciones impugnadas. En varias ocasiones amparándose en lo prescrito por el mencionado artículo 273 los jueces tributarios no han desestimado el contenido de un recurso de casación, a pesar del carácter formal del mismo, por citar causales equivocadas o incompatibles sino que han decidido dar curso a este recurso supliendo los errores y determinando que estas equivocaciones no inciden en el fondo del asunto. Con esto, además, de comprobar que existe un respeto pleno por la Ley por parte de los jueces tributarios se evidencia así mismo que de conformidad como lo establece la Constitución Política de la República no se sacrifica la justicia por la sola omisión de formalidades ni se niega el derecho a la defensa a los contribuyentes o la misma Administración.

Una vez concluido el análisis de las sentencias expedidas por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, considero importante analizar las resoluciones y los criterios emitidos por el Tribunal Constitucional que en varios de sus fallos han diferenciado el control de legalidad con el control de constitucionalidad. La abogada Carmen Amalia Simonne Lasso, en su trabajo de investigación¹²⁴ al referirse al control de legalidad indica que este control existe en forma paralela al control constitucional. La distinción entre control constitucional y legal no es tan fácil como parecería ya que ley y la Constitución que dan origen a ambos controles pertenecen a un mismo cuerpo normativo, y por ello tienen disposiciones similares o iguales. Este aserto origina que existan al mismo tiempo actos impugnables ante la jurisdicción contenciosa y ante el Tribunal Constitucional. Sobre este tema el Tribunal Constitucional ha señalado que en ocasiones ocurre lo que se conoce como violaciones indirectas a la Constitución, es decir, que la afectación realmente se produce contra legislación secundaria que se deriva de la norma suprema. No se debe olvidar que la Constitución es un cuerpo orgánico y dogmático, y por tanto, sus normas generales son desarrolladas en otras para que encuentren mejor aplicabilidad. De ahí, que las violaciones directas a los preceptos constitucionales ameriten la interposición de procesos constitucionales, pero no toda infracción a la Constitución significa que se pueda demandar ante tales procesos, sino que existen situaciones en que las demandas deben presentar ante otras vías previstas en el ordenamiento jurídico para proteger la ley, y en consecuencia, la Constitución; (...) El Órgano constitucional, por su naturaleza, se constituye en un órgano de valoración jurídica entre el contenido de los actos en su relación

¹²⁴ Carmen Amalia Simone Lasso, “*El control constitucional de los actos administrativos en el Ecuador*”, previo a obtener el título de Magíster en Derecho, mención Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, 2005, Pág.

directa con las normas constitucionales, o entre la legislación secundaria también de manera directa con aquellas. De acuerdo a este criterio el Tribunal Constitucional analizando cada caso concreto, es quien tiene la facultad para conocer la violación directa a la Constitución; y, como consecuencia el administrado que impugne un acto por considerarlo inconstitucional, deberá esperar la resolución del Tribunal Constitucional, y en caso de que este organismo establezca que el acto no infringe la Carta Magna podrá impugnarlo por ilegal en vía contenciosa. Al referirnos a este aspecto, otra posibilidad que podría surgir es que existan en un acto simultáneamente vicios de inconstitucionalidad y de ilegalidad. Al respecto el Tribunal Constitucional, ha señalado: “(...) en esta clase de procesos esta Magistratura ejerce control de constitucionalidad de actos administrativos, el que tiene un objeto específico: fiscalizar la regularidad constitucional de los actos administrativos. La interposición simultánea de otras acciones a través de las que se impugnen estos mismos actos no enerva ninguno de los procesos: de este modo, si se interpuso recurso contencioso administrativo y demanda de inconstitucionalidad, ninguna de las acciones se afecta, pues su objeto es distinto (control de legalidad el primero y de constitucionalidad el segundo)”¹²⁵. Es decir, al no existir ningún obstáculo legal ni constitucional, es viable que se ejerzan simultáneamente acciones que busquen evitar la presencia de vicios de ilegalidad y de inconstitucionalidad.

La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en varios fallos¹²⁶ ha distinguido entre ilegalidad e inconstitucionalidad de la siguiente forma:

¹²⁵ Resolución del Tribunal Constitucional No. 0011-2004-AA.

¹²⁶ Recursos Nros: 30-94 y 03-1995 publicados en el Registro Oficial No. 270 de 6 de marzo de 1998, 57-94 publicado en el Registro Oficial No. 791 de 28 de septiembre de 1995, 42-1996 publicado en el Registro Oficial NO. 395 de 27 de abril de 1998, entre otros ha fallado en similar sentido.

“QUINTO.- (...) Corresponde exclusivamente al Tribunal Constitucional conocer aquéllos que conciernen a la inconstitucionalidad de las normas y de los actos administrativos (Art. 276 numerales 1 y 2 de la Constitución). En el orden tributario corresponde a los tribunales distritales de lo fiscal conocer de aquellos que se refieran a la ilegalidad de reglamentos, ordenanzas y resoluciones o circulares de carácter general (Art. 234 numerales 1 y 2 del Código Tributario). (...) Sin embargo de ello, es de advertir que en ciertos casos la ilegalidad viene aparejada con la inconstitucionalidad de las normas ante lo cual la competencia para conocer de la impugnación se radica en el Tribunal Constitucional”¹²⁷. Al analizar esta sentencia se puede entender que cuando se ha alegado la inconstitucionalidad de una norma tributaria, la competencia para conocer de ella la tiene exclusivamente el Tribunal Constitucional.

En otro de sus fallos esta Sala ha resuelto que: **“TERCERO.-** El Juez no puede conocer de recursos de inconstitucionalidad en contra de normas o actos administrativos de conformidad con el artículo 276 de la Constitución. Esa facultad es exclusiva del Tribunal Constitucional. La acción alternativa de ilegalidad y anulación que obran en la pretensión no pueden considerarse independiente de la inconstitucionalidad alegada. Si bien el Tribunal de lo Fiscal No. 3 tenía y tiene facultad para conocer de las impugnaciones en contra de reglamentos o similares, según queda mencionado, puede únicamente pronunciarse sobre su ilegalidad, más no sobre su inconstitucionalidad”¹²⁸. Al estudiar esta sentencia se puede observar que el criterio sentado por la Sala es que si en un mismo caso concurre ilegalidad e inconstitucionalidad, la

¹²⁷ Recurso No. 40-2002 publicado en el Registro Oficial No. 435 de 5 de octubre del 2004.

¹²⁸ Recurso No. 124-2001 publicado en el Registro Oficial No. 435 de 5 de octubre del 2004.

competencia la tiene el Tribunal Constitucional. En este punto es importante determinar cuál es la pretensión que persigue el administrado, si es únicamente la declaratoria de inconstitucional de un acto, el juez tributario debe no aceptar la demanda por no tener la competencia para hacerlo¹²⁹. Esto no significa que el juez tributario o contencioso administrativo no pueda inaplicar un acto por ser contrario a los preceptos constitucionales, lo que indica es que si ya se ha planteado un recurso subjetivo o de plena jurisdicción que persigue la anulación total de un acto es recomendable en virtud de lo establecido en el artículo 276 de la Constitución Política presentar la demanda de inconstitucionalidad directamente al Tribunal Constitucional. La existencia de vicios de inconstitucionalidad en los actos emitidos por la Administración Pública deben ser reconocidos antes que éste goce de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y sea posible efectuar directamente su revocatoria.

De la misma manera, en concordancia con este tema el Tribunal Constitucional ha establecido que existen asuntos de legalidad, que son competencia exclusiva de la justicia ordinaria: “(...) el Pleno del Tribunal estableció que los asuntos que se refieren al registro y propiedad de una marca, es asunto de legalidad y que la solución de una controversia de esta clase es materia de conocimiento de la justicia ordinaria, puntualmente de la jurisdicción contenciosa administrativa.”¹³⁰

Una vez analizadas las sentencias emitidas por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia y por el Tribunal Constitucional considero que ambas jurisdicciones tienen totalmente delimitado su campo de acción. Sin embargo, aunque la jurisprudencia emitida por la Corte Suprema de Justicia ha

¹²⁹ Recurso No. 9-2003, Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, publicado en el Registro 426 de 23 de septiembre del 2004.

¹³⁰ Ver Resolución del Tribunal Constitucional No. 0495-2004-RA.

señalado que cuando existe en un mismo acto un vicio de ilegalidad y de inconstitucionalidad es competente para conocerlo el Tribunal Constitucional, considero que el particular que se sienta perjudicado puede acudir a impugnar simultáneamente el mismo acto ante la jurisdicción contenciosa y ante el Tribunal Constitucional, sin que ello puede considerarse una violación a la Ley, ya que el tratarse de organismos que desarrollan su accionar y análisis en diferentes áreas del derecho; siendo la una estudiar los vicios de la legalidad y la otra la violación a la Norma Suprema, no existiría intromisión en el desarrollo de sus competencias.

Ahora es importante estudiar el criterio emitido por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia e identificar como esta Sala realiza el respectivo control.

1.2 Sentencias emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador

Esta Sala en uno de sus fallos ha señalado que la jurisdicción contenciosa administrativa es quien tiene a su cargo el control de legalidad en esta área del derecho. Así:

“TERCERO: (...). En ejercicio del supremo principio de legalidad que informa a toda la administración pública en el régimen de derecho y más aún en un Estado Social de Derecho como es la condición del Ecuador, conforme expresamente lo señala el Art. 1 de la Constitución, cualquier otro procedimiento que no sea el antes señalado, que el determinado por la ley, para separar un funcionario, es un procedimiento arbitrario y en consecuencia la jurisdicción contencioso administrativa, que tiene a su cargo el control de legalidad, estaba en la obligación de declarar tal

procedimiento sin que en consecuencia se pueda de manera alguna sostener que mediante esa declaración se ha violentado la normatividad constitucional.”¹³¹

En otras de sus sentencias a indicado que los organismos de control del Estado son los encargados de efectuar el control de legalidad, velando para que en sede administrativa se cumpla con todos los procedimientos y requisitos establecidos en la Ley. De la siguiente manera:

“**CUARTO:** (...).Adicionalmente, la autonomía no exime a la entidad pública autónoma de la sujeción a las normas constitucionales y jurídicas nacionales y a los controles de legalidad ejercido por organismos especializados del control del Estado.”¹³²

Según podemos observar al igual que el en ámbito tributario, el control de legalidad también se da en el derecho contencioso administrativo, en donde los jueces pueden declarar la ilegalidad de un acto administrativo y de esta forma cesar la trasgresión de la norma y tomar las medidas necesarias para resarcir el daño que ha causado esta violación al derecho.

Como ya lo dijimos anteriormente, creemos que en sede contenciosa administrativa este control se da a través de lo que se conoce como el recurso de plena jurisdicción o subjetivo establecido en el artículo 3 de la Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativa, que tiene como finalidad proteger los derechos subjetivos de los administrados frente al abuso de la Administración Pública al dictar un acto administrativo que infrinja las normas legales. Los

¹³¹ Resolución No. 231-00, Sala de lo Contencioso Administrativo, publicada en la Gaceta Judicial, Año CI, Serie XVII, No. 4, Pág., 1133, 15 de noviembre de 2000.

¹³² Resolución No. 30-01, Sala de lo Contencioso Administrativo, publicada en la Gaceta Judicial, Año CIII, Serie XVII, No. 8, Pág., 2570, 8 de febrero de 2002.

jueces al momento de administrar justicia están en el deber de verificar que los actos se ajusten a derecho y que en el proceso de su formación se hayan cumplido con todos los mandatos legales; y, en caso de observar que esto no ha ocurrido están obligados a declarar su ilegalidad y a retirarlo del mundo jurídico, haciendo que los efectos jurídicos que éste ha producido cesen.

Finalmente es importar citar el fallo emitido por esta misma Sala en el cual reconoce que la jurisdicción contenciosa administrativa y la jurisdicción constitucional son áreas que tienen definido su campo de acción; y, que la primera se dedica al control de legalidad mientras que la segunda al control constitucional:

“SEPTIMO: (...). Habiéndose concedido este recurso y encontrándose el mismo en estado de dictar sentencia se ha presentado por parte del procurador general de los actores, la resolución adoptada por el Tribunal Constitucional con fecha 1 de Octubre de 2001 que fuera publicada en el Registro Oficial No. 465 de 30 de noviembre de 2001, resolución que tiene identidad subjetiva y objetiva con lo que es el objeto de la presente causa. Ciertamente es que tanto la jurisdicción constitucional como la jurisdicción contenciosa administrativa tienen perfectamente delimitadas sus áreas de acción, correspondiendo a la primera de ellas el control de la constitucionalidad, en tanto que a la segunda de ellas le corresponde el control de la legalidad; y cierto también que las decisiones judiciales adoptadas en el proceso no pueden ser objeto de impugnación ante el Tribunal Constitucional (Art. 95 2ª inciso y 277 inciso final de la Constitución Política), así como, dada su naturaleza de resoluciones de última instancia del Tribunal Constitucional, no se puede intentar evitar

su cumplimiento por una resolución judicial (Art. 278 (ibídem), más es evidente que de no existir una identidad absoluta entre la causa tramitada por la jurisdicción contenciosa administrativa, las resoluciones de la primera no obligan a la segunda, al igual que en el mismo caso una resolución judicial que no hubiere tomado en cuenta la materia constitucional y que no tuviere identidad absoluta con la causa que se tramite en esta última jurisdicción tampoco limita la acción del Tribunal Constitucional. Además, tratándose de una resolución en un recurso de inconstitucionalidad, esto no tiene efecto retroactivo, por lo que, en determinados casos, se hace indispensable el pronunciamiento de la jurisdicción contencioso administrativa, desde luego siempre que no se atente a la institución de la cosa juzgada establecida por la resolución de la jurisdicción constitucional.”¹³³

De lo anotado se evidencia claramente como la Sala de lo Contencioso Administrativo diferencia sus competencias así como las del Tribunal Constitucional, estableciendo que son organismos totalmente independientes y que sus ámbitos de acción son distintos. Es necesario recalcar como en la sentencia se señala, que las resoluciones tomadas en vía judicial no pueden ser materia de impugnación en vía constitucional, y sucede lo mismo con las decisiones adoptadas en última instancia por el Tribunal Constitucional; con estas características se esta dotando a los dos organismos, de legitimidad e independencia en sus actuaciones, pues las sentencias expedidas en la jurisdicción contenciosa no obligan a la jurisdicción constitucional y viceversa;

¹³³ Juicio No. 339-2001, Resolución No. 199-2002, publicado en la Gaceta Judicial de mayo-agosto 2002, Página 2962.

sin embargo esto no significa, como ya lo habíamos explicado en párrafos anteriores, que cuando se dicte una decisión en vía judicial en la que se evidencie que existen violaciones a los preceptos constitucionales no se pueda presentar un recurso de inconstitucionalidad ante el organismo competente, en estos casos el Tribunal Constitucional de acuerdo a las facultades otorgadas por la Carta Suprema es competente para conocer de estas acciones y determinar si se ha producido o no tal desacato a la norma. Es importante manifestar, y de acuerdo con el tema de nuestra investigación, como en el fallo citado se indica con certeza y precisión el deber de los jueces contenciosos administrativos de efectuar el control de legalidad de las resoluciones o actos en los cuales se base el proceso antes de dictar sentencia, pues solo de esta manera, este fallo cumplirá con todos los requisitos necesarios establecidos en la Ley y en la Constitución para gozar de validez y legalidad.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En cada uno de los temas estudiados a lo largo de esta investigación hemos tratado de incluir nuestras conclusiones y señalar algunas recomendaciones. Sin perjuicio de ello, una vez finalizado nuestro trabajo, podemos establecer algunos elementos conclusivos importantes.

Para aquellos casos en que los administrados son afectados por actos administrativos que violan el ordenamiento jurídico, en nuestro país las normas recogen el control de legalidad. Este control existe en forma paralela al control constitucional, siendo competentes para ejercerlo en vía judicial los tribunales

distritales de lo fiscal y de lo contencioso administrativo. La presencia del control de legalidad de los actos administrativos se explica por sí sola. A diferencia de lo que ocurre con las leyes, en el caso de los actos emitidos por la Administración, previo control de constitucionalidad hay que añadir un nivel intermedio de control: el de las leyes y los actos normativos. Esto, porque los actos administrativos no encuentran su cimiento de validez directamente en la Constitución, a diferencia de las leyes, cuyo procedimiento de formación y creación está consagrado en las normas constitucionales. Los actos expedidos por la Administración se asientan en el contenido de leyes y actos normativos, y encuentran su fundamento de validez en la Constitución sólo de forma mediata.

Al hablar de control de legalidad nos estamos refiriendo al control que ocurre ajustado a los preceptos legales y estos necesariamente tienen como base de su existencia una norma constitucional, ya sea de forma directa o indirecta, lo que nos lleva a afirmar que toda ilegalidad material que afecte a un acto administrativo, implica una inconstitucionalidad, pues toda violación de la ley lo es también de la Constitución Política de la República, ya que la ley y la Norma Suprema son parte de un mismo ordenamiento jurídico.

En el mundo del derecho tributario las facultades de la administración no son discrecionales, basan su accionar en el principio de legalidad, por ello, al expedir un acto administrativo tiene que hacérselo cumpliendo con una serie de requisitos y con aplicación al sentido estricto de la norma, para que de esta manera goce de legalidad y produzca los efectos jurídicos deseados. El control de legalidad en materia tributaria se lo puede apreciar a través de dos vías: la administrativa y la judicial. En sede administrativa existen dos

mecanismos que la ley ha establecido para efectuar este control, siendo estos el Recurso de Revisión y la Acción de Lesividad. Ambos son instrumentos, que obligan a la Administración a revisar su actuación y a corroborar que ésta se encuentre apegada a ley. En lo que a sede contenciosa se refiere, en base a lo estatuido por el inciso segundo del artículo 273 del Código Tributario, los jueces están en la obligación de efectuar el control de legalidad de los actos o resoluciones impugnadas al momento de dictar sentencia. El contribuyente tiene en materia contenciosa la posibilidad de impugnar un acto administrativo de acuerdo a lo establecido en el artículo 220 del citado Cuerpo legal, y es en base de estas acciones de impugnación, especialmente de las indicadas en el numeral 1 y 2 del mencionado artículo, que se produce un control de los actos dictados por la Administración. Igualmente los jueces cuentan con otras herramientas para a lo largo del proceso realizar este control, como es la facultad oficiosa de los tribunales consagrada en el artículo 262 del Código de la Materia que permite la presentación de nuevas pruebas o la práctica de diligencias para el esclarecimiento de la verdad. Esta facultad otorga al tribunal la potestad para revisar la actuación de la Administración y reconsiderar asuntos de hecho y de derecho tomados por la Administración y reflejados en el acto administrativo materia de la impugnación. Podemos concluir estableciendo que el último escalón en sede judicial en el que se verifica el control de legalidad, es a través de la interposición del recurso de casación ante la Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia. Este recuso en su esencia constituye un control de legalidad de la sentencia, que principalmente se dirige a lograr el imperio del derecho positivo en la resolución judicial y que, como lo sostienen la reiterada jurisprudencia, consigue el reparo

de los agravios inferidos a una de las partes en el fallo, auto o providencia recurrida.

Finalmente es necesario precisar que los jueces y las autoridades administrativas están en la obligación de cumplir con las disposiciones legales en todo su actuar, velando por el respeto de la Constitución y de la ley. Al momento de emitir un acto administrativo como de dictar un fallo en sede judicial, se deben observar los principios establecidos en la Carta Suprema como en los demás cuerpos legales, para de esta forma brindar una adecuada administración de justicia y protección a los derechos y garantías de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFIA

1. Libros:

- Andrade Ubidia, Santiago, *Estudios sobre la Constitución Ecuatoriana de 1998*, Quito, Tirant lo Blanch, 2005.
- Aroca Lara, Carlos Felipe, *Principios de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Colombia, Departamento de Publicaciones de la Unidad Externado de Colombia, 2005.
- Borja y Borja, Ramiro, *Teoría General del Derecho Administrativo*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 1995.
- Casás, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005.
- Calamandrei, Piero, *Derecho Procesal Civil*, México DF, Acabados Editoriales Incorporados S.A., 2001.
- Carballo, Luis, *El Principio Constitucional de Justicia Fiscal*, en Principios Constitucionales Tributarios, Tribunal Fiscal de la Federación.
- Cretella Junior, José, *Curso de Derecho Administrativo*, Rio de Janeiro, Forense, 1967.
- De la Garza, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Ed. Porrúa, 1994
- De la Rúa, Fernando, *Teoría General del Proceso*, Buenos Aires, Germano Artes Gráficas, 1991.
- De la Rúa, Fernando, *El Recurso de Casación en el Derecho Positivo Argentino*, Buenos Aires, Editora Buenos Aires, 1968.
- De Vreese, Alfonso, *El control de la legalidad en las Comunidades Europeas*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela No. 43, 1969.
- Devis Echandía, Hernado, *Teoría General del Proceso*, Buenos Aires, Edigraf. S.A., 2004.
- Diez, Manuel María, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Editorial Plus Ultra, 1980.
- Dromi, Roberto, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Ciudad Argentina Editorial de Ciencia y Cultura, 2001.
- Fedele, Andrea *Tratado de Derecho Tributario*, Bogota, Temis, 2001.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, 1997.
- Fiorini, *Teoría de la Justicia Administrativa*.
- García Belsunce, Horacio A., *Derecho Tributario*, Tomo I, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003.
- García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Ed. Thomson Civitas, 2004.
- Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2000.
- Guillermo Corti Horacio, *Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot.

- González Eusebio, *El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978*, en *Principios Constitucionales Tributarios*, Tribunal Fiscal de la Federación.
- Lasagabster Herrate, Iñaki, *Las relaciones de sujeción especial*, Madrid, Ed. Civitas, 1994.
- Lobo Torres, Ricardo, *Legalidad Tributaria y Armonía entre los poderes del Estado*, en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco, 2005.
- Marienhoff, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II*, Buenos Aires, ABELEDO – PERROT S.A.
- Moles Caubet, Antonio, *El principio de Legalidad y sus Implicaciones*, Caracas, Universidad Central de Venezuela, 1974.
- Murcia Ballén, Humberto, *Recurso de Casación Civil*, Bogotá, Uniediciones, 2005.
- Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Tomo II, Loja, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2005.
- Pérez Dayán, Alberto, *Teoría General del Acto Administrativo*, México, Editorial Porrúa.
- Plaza, Mauricio, *Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario*, en *Teoría Constitucional*, Bogotá, Editorial Universidad del Rosario, 2006.
- Salas, María Alejandra, *El papel de la Jurisprudencia constitucional en el Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, en Eusebio González, DIR, *Temas Actuales de Derecho Tributario*, Barcelona, J.M Bosch, 2005.
- Santofino Gamboa, Jaime Orlando, *Tratado de Derecho Administrativo*, Colombia, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 2003
- Secaira Patricio, *Curso Breve de Derecho Administrativo*, Quito, Editorial Universitaria, 2004.
- Simonne Lasso, Carmen Amalia, *“El control constitucional de los actos administrativos en el Ecuador”*, previó a obtener el título de Magíster en Derecho, mención Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, 2005.
- Stiglitz, Joseph, *La economía del sector público*, 1994, Pág.430.
- Subía Pinto, Paula, *El Recurso de Revisión de Oficio y la Declaratoria de Lesividad*, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, Cevallos Editora Jurídica, 2007.
- Tinajero Delgado, Pablo, *La acción de lesividad*, Quito, Programa Editorial de la Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1998.
- Toscano Soria, Luís, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 2006.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *“El Contencioso Tributario en el Ecuador”*, Quito, 2001.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *La Casación Tributaria en el Ecuador*, Quito, Corporación Editora Nacional, actualizado a 2007.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano*, en *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *“Control de las Leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”*, trabajo realizado para el Seminario de Derecho

Constitucional Tributario en Iberoamérica, realizado en México en junio del 2006.

- Uckmar, Víctor, *Principio comuni di Diritto costituzionale tributario*, CEDAM, 1959.
- Zavala Egas, Jorge, *Derecho Administrativo Tomo II*, Guayaquil, Editorial Edino.

2. Cuerpos Normativos

- Constitución Política de la República del Ecuador.
- Código Tributario.
- Ley Orgánica de Aduanas
- Ley de Casación
- Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas
- Ley de Modernización del Estado
- Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva

3. Sentencias

Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia:

- Recurso 57-94 publicado en el R.O. No. 791 de 28 de septiembre de 1995.
- Recurso 30-94 publicado en el R.O. No. 270 de 6 de marzo de 1998.
- Recurso 42-96 publicado en el R.O. No. 395 de 27 abril de 1998.
- Recurso 133-1993 publicado en el Registro Oficial No. 377 de 6 de agosto de 1998.
- Recurso 43-98 publicado en el R.O. No. 166 de 19 de septiembre de 2000.
- Recurso 118-2000 publicado en el Registro Oficial No. 327 de 16 de mayo del 2001.
- Recurso 141-1998 publicado en el Registro Oficial No. 342 de 7 de junio de 2001.
- Recurso 36-2001 publicado en el Registro Oficial No. 480 de 24 de diciembre de 2001.
- Recurso 8-98 publicado en el R.O. No. 542 de 26 de marzo del 2002.
- Recurso 121-99 publicado en el Registro Oficial No. 543 de 27 de marzo de 2002.
- Recurso 140-2000 publicado en el Registro Oficial No. 559 de 19 de abril de 2002.
- Recurso 93-2000 publicado en el R.O. No. 601 de 20 de junio de 2002.
- Recurso 163-200 publicado en el Registro Oficial No. 601 de 20 de junio del 2002.
- Recurso 91-200 publicado en el Registro Oficial No. 601 de 20 de junio del 2002.
- Recurso 77 – 2000 publicado en el R.O. No. 636 de 8 de agosto de 2002.
- Recurso 81-01 publicado en el R.O. No. 637 de 9 de agosto de 2002.
- Recurso 66-201 publicado en el Registro Oficial No. 637 de 9 de agosto del 2002.
- Recurso 70-2000 publicado en el Registro Oficial No. 53 de 2 de abril de 2003.
- Recurso 69-2001 R.O. No. 54 de 3 de abril de 2003.
- Recurso 10-2002 R.O. No. 96 de 4 de junio de 2003.
- Recurso 135-00 publicado en el R.O. No. 107 de 19 de junio del 2003.
- Recurso 23-2002 publicado en el Registro Oficial No. 167 de 11 de septiembre de 2003.
- Recurso 36-2002 publicado en el Registro Oficial No. 168 de 12 de Septiembre de 2003.
- Recurso 22 -03 publicado en el R.O. No. 242 de 30 de diciembre del 2003.
- Recurso 24-2001 publicado en el R.O. No. 405 de 24 de agosto del 2004.
- Recurso 09-03 publicado en el R.O. No. 426 de 22 de septiembre de 2004.
- Recurso No. 40-2002 publicado en el Registro Oficial No. 435 de 5 de octubre del 2004.
- Recurso No. 124-2001 publicado en el Registro Oficial No. 435 de 5 de octubre del 2004.
- Recurso 140-03 publicado en el R.O. No. 439 de 11 de octubre de 2004.

- Recurso 144-03 publicado en el R.O. No. 439 de 11 de octubre de 2004.
- Recurso 107-03 publicado en el R.O. No. 445 de 19 de octubre de 2004.
- Recurso 66-04 publicado en el R.O. No. 395 de 13 de noviembre de 2006.
- Recurso 68-2003 publicado en el Registro Oficial No. 555 de 31 de marzo de 2005.
- Recurso 64-04 publicado en el R.O. No. 559 de 6 de abril de 2005.
- Recurso 53-2004 publicado en el R.O. No. 75 de 4 de agosto de 2005.
- Recurso 164-2004 publicado en el Registro Oficial No. 397 de 15 de noviembre de 2005.
- Recurso 72-2004 publicado en el Registro Oficial No. 155 de 29 de noviembre de 2005.
- Recurso 30-2004 publicado en el Registro Oficial No. 390 de 6 de noviembre de 2006.
- Recurso 118-2004 publicado en el Registro Oficial No. 391 de 7 de noviembre de 2006.
- Recurso 120-2004 publicado en el Registro Oficial NO. 396 de 14 de noviembre del 2006.
- Recurso 22-2005 publicado en el R.O. No. 398 de 16 de noviembre de 2006.
- Recurso 127-2001 publicado en el R.O No. 403 de 23 de noviembre del 2006.
- Recurso 138-2004 publicado en el Registro Oficial No. 408 de 30 de noviembre de 2006.
- Recurso 173 -06 publicado en el R.O. No. 65 de 17 de abril de 2007.
- Recurso 225-04 publicado en el R.O. No. 45 de 19 de marzo de 2007.
- Recurso 76-06 publicado en el R.O. No. 124 de 11 de julio de 2007.
- Recurso 87-06 publicado en el R.O. No. 124 de 11 de julio de 2007.
- Sentencia del juicio No. 25486 expedida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en la ciudad de Quito.

Primera Sala de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia:

- Resolución publicada en la Gaceta Judicial, año XCIV, serie XVI, No. 1, Pág. 7 de 13 de septiembre de 1994.
- Resolución emitida por la Sala de lo Civil y Comercial publicada en la Gaceta Judicial , año XCV, serie XVI, No.2, Pág. 256 de 15 de noviembre de 1994,
- Resolución dictada por la Sala de lo Civil y Mercantil publicada en la Gaceta Judicial, año XCVII, serie XVI, No. 9 Pág. 2304 de 21 de mayo de 1997,
- Resolución emitida por la Sala de lo Civil y Mercantil publicada en la Gaceta Judicial, año XCVII, serie XVI, No. 9 Pág. 2325 de 9 de julio de 1997.
- Resolución No. 03-99 de 14 de enero de 1999, expediente No. 236-98 publicado en el R.O. No. 142 de 5 de marzo de 1999 y Gaceta Judicial XVI, No. 14, pp. 3954-3958.
- Resolución No. 365-2000 de 15 de septiembre del 2000, juicio No. 214-2000 publicado en el R.O. No. 204 de 15 de noviembre del 2000.

Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia:

- Recurso No. 188-98 de 17 de septiembre de 1998, juicio No. 130-97 publicado R.O. No. 124 de 5 de febrero de 1999.
- Recurso No. 187-1997 Sala de lo Contencioso Administrativo, Gaceta Judicial, año XCIX, serie XVI, No. 14, Pág. 4172, de 22 de febrero de 1999.

Sala de lo Laboral y Social de la Corte Suprema de Justicia:

- Recurso publicado en la Gaceta Judicial, año XCIV, serie XVI, No.1, Pág. 106 de 17 de diciembre de 1993.

